

**TESIS DOCTORAL**

**MODELO CONTABLE  
EN LAS ENTIDADES  
SIN FINALIDAD LUCRATIVA**

**EMILIA GARCIA ARTHUS**

MODELO CONTABLE  
EN LAS ENTIDADES  
SIN FINALIDAD LUCRATIVA

# INDICE

OBJETIVOS

INTRODUCCION

## I. LEGISLACION

### 1. LA PERSONA JURIDICA

- 1.1. Concepto
- 1.2. Organos
- 1.3. Clasificación
- 1.4. Domicilio
- 1.5. Capacidad
- 1.6. Modificación y extinción de la persona jurídica

### 2. LA FUNDACION

- 2.1. Definición
- 2.2. Constitución
- 2.3. El negocio fundacional
- 2.4. Ventajas y limitaciones
- 2.5. Elementos básicos
  - 2.5.1. Voluntad del fundador
  - 2.5.2. Dotación patrimonial
  - 2.5.3. Propiedad
  - 2.5.4. Fin o propósito
  - 2.5.5. El principio de no beneficio
  - 2.5.6. El Patronato
  - 2.5.7. El Protectorado
- 2.6. LAS FUNDACIONES EN LA DOCTRINA JURIDICA
  - 2.6.1. En función del elemento fundacional preponderante
  - 2.6.2. Estado actual de la doctrina
- 2.7. CATEGORIAS DE FUNDACIONES
- 2.8. CARACTERISTICAS DE LA LEGISLACION SOBRE FUNDACIONES

- 2.8.1. Dispersión
- 2.8.2. Países de derecho común y de derecho civil
- 2.8.3. Las Fundaciones y la política pública
- 2.8.4. Constitución
- 2.8.5. Organización y gestión

## 2.9. LEY DE FUNDACIONES

- 2.9.1. Proyecto de Ley
- 2.9.2. Reflexiones y opiniones

## 2.10. MODIFICACION Y EXTINCION DE LA FUNDACION

## 2.11. INDICE NORMATIVO

- 2.11.1. 1ª etapa: anterior a la Constitución
- 2.11.2. 2ª etapa: posterior a la Constitución

## 2.12. CLASIFICACION DE LAS FUNDACIONES DE ACUERDO CON LA NORMATIVA QUE LES ES APLICABLE

- 2.12.1. Según la Instrucción de 14 de marzo de 1.899
- 2.12.2. En función del tipo de actividad
- 2.12.3. Según su ámbito geográfico

## 2.13. FUNDACIONES DOCENTES Y CULTURALES

- 2.13.1. Definición
- 2.13.2. Normas aplicables
- 2.13.3. Constitución

## 2.14. PROTECTORADO

- 2.14.1. El Protectorado
- 2.14.2. Visión moderna

## 2.15. REGIMEN FISCAL

- 1.15.1. Leyes y políticas fiscales
- 2.15.2. Régimen fiscal comparado europeo
  - 2.15.2.1. Tratamiento fiscal de los donantes
  - 2.15.2.2. Tratamiento fiscal de las fundaciones como beneficiarias
  - 2.15.2.3. Imposición sobre el patrimonio
  - 2.15.2.4. Imposición sobre las actividades
- 2.15.3. Gastos de mecenazgo y patrocinio en Francia
- 2.15.4. Régimen fiscal en España
  - 2.15.4.1. Fiscalidad local



- 2.15.4.2. Declaraciones censales
  - 2.15.4.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
  - 2.15.4.4. Impuesto sobre el valor añadido
  - 2.15.4.5. Impuesto sobre sucesiones y donaciones
  - 2.15.4.6. Impuesto sobre sociedades
  - 2.15.4.7. Agrupaciones de interés económico
  - 2.15.4.8. Régimen fiscal ideal
- 2.15.5. Tratamiento fiscal de las donaciones en España

## II CONSTITUCION

### 3. CONSTITUCION

- 3.1. INTRODUCCION
- 3.2. LA DOTACION
- 3.3. ORGANO DE GOBIERNO
- 3.4. FUNDACIONES CULTURALES PRIVADAS
  - 3.4.1. Tipos de Fundación cultural privada según su actividad
- 3.5. REFLEJO CONTABLE
- 3.6. LA DONACION
  - 3.6.1. Concepto
  - 3.6.2. Reversión de la donación
  - 3.6.3. Limitaciones
  - 3.6.4. Capacidad de las partes
  - 3.6.5. Irrevocabilidad de la donación
  - 3.6.6. Reducción
  - 3.6.7. Obligaciones de las partes
  - 3.6.8. Clases de donaciones
    - 3.6.8.1. Inter vivos
    - 3.6.8.2. Mortis causa
    - 3.6.8.3. Modales
    - 3.6.8.4. Remuneratorias

## III CONTABILIDAD Y FUNCIONAMIENTO

### 4. CONTABILIDAD

- 4.1. USUARIOS DE LA INFORMACION
- 4.2. OBJETIVOS Y CONCEPTOS BASICOS
- 4.3. EVIDENCIA HISTORICA

#### 4.4. REQUISITOS CONTABLES

#### 4.5. LIBROS

4.5.1. Reglamento Fundaciones Culturales Privadas

4.5.2. Ley de Fundaciones de Interés Gallego

4.5.3. Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

#### 4.6. CUENTAS ANUALES

4.6.1. Definición

4.6.2. Contenido

4.6.2.1. Robert N. Anthony

4.6.2.2. Modelo de Cherny, Gordon y Herson

4.6.2.3. FASB

4.6.2.4. Emerson O. Henke

#### 4.7. CALCULO DEL RESULTADO

4.7.1. Medida del beneficio

4.7.2. Necesidad del beneficio

#### 4.8. EL PROBLEMA DE LA DE PRECIACION

### 5. COSTES DE LA FUNDACION

#### 5.1. DEFINICION

#### 5.2. NECESIDAD DE DETERMINACION DE LOS COSTES

#### 5.3. DESARROLLO Y REGISTRO

#### 5.4. INFORMACION CLASIFICADA POR FUNCIONES

5.4.1. Categorías de informes funcionales

5.4.2. Técnicas de distribución

5.4.3. Costos unitarios y medidas

5.4.4. Localización de costos

#### 5.5. LA CONTABILIDAD COMO INSTRUMENTO DE GESTION

### 6. FUNCIONAMIENTO

#### 6.1. OBTENCION DE BIENES

#### 6.2. OPERACIONES CON BIENES DE LA FUNDACION

#### 6.3. CARGAS CULTURALES DE CARACTER PERMANENTE

#### 6.4. DETERMINACION DEL OBJETIVO

#### 6.5. GESTION ECONOMICA

6.5.1. Inversión de las dotaciones

6.5.2. Deficiencias más frecuentes

6.5.3. Estudios y análisis de viabilidad y factibilidad

## OBJETIVOS

El presente trabajo pretende definir y delimitar la naturaleza y características de las organizaciones no lucrativas, y más concretamente una de ellas: la Fundación.

Para ello se ha fijado una serie de objetivos, que son los siguientes:

1. Definición y distinción de la naturaleza y actividades de las entidades objeto de estudio.

2. Delimitar el marco legal aplicable, tanto a nivel nacional como de la Comunidad Autónoma Gallega.

3. Dentro de la normativa legal, se hará una especial referencia a la situación fiscal actual de las Fundaciones como sujetos pasivos y a la de las personas naturales y jurídicas que con sus aportaciones apoyan las actividades de interés general de las entidades objeto de estudio.

4. Se analiza y comenta el Proyecto de Ley aprobado por el Consejo de Ministros para su presentación ante las Cortes, en el mes de diciembre último, con el que el legislador pretende normalizar el régimen sustantivo de las Fundaciones y regular el régimen fiscal de las mismas y de aquellas personas tanto físicas como jurídicas que aportan sus bienes o sus servicios para que las Fundaciones puedan desarrollar actividades de interés general.

5. Estudiar las características de gestión de las entidades no lucrativas, con especial referencia a aquellas que suponen una diferencia sustancial con las entidades con finalidad lucrativa.

6. Exposición y estudio de diferentes modelos contables propuestos para reflejar adecuadamente en los estados financieros de las entidades no lucrativas esas características distintivas.



## INTRODUCCION

El hombre, considerado como homo economicus, desarrolla dos tipos principales de actividades: una de consumo y otra de producción.

Inicialmente producía o extraía de la naturaleza aquello que necesitaba para su supervivencia. Con el tiempo ha ido especializándose en un tipo de actividad determinada que le permita producir en mayores cantidades. "La revolución verde del neolítico que permitió al hombre comenzar a generar excedentes, fue la base para los asentamientos estables de población y dio lugar a la especialización y el comienzo del intercambio<sup>1</sup>". El excedente no consumido lo intercambiaba con otros productores.

La división entre producción y consumo permite clasificar el conjunto de la humanidad en dos unidades básicas: una de producción y otra de consumo.

La unidad básica de producción es la empresa, que combinando una serie de factores productivos obtiene bienes o servicios que vende a otras unidades de producción o a unidades de consumo.

Las demandas sociales se satisfacen económicamente por personas jurídicas que desarrollan las funciones de suministrar bienes o servicios, a precios que permitan retribuir los factores de producción, dentro de una estrategia definida y en un entorno sociopolítico sujeto a frecuentes cambios<sup>2</sup>.

Esta actividad humana persigue obtener un beneficio que permita adquirir otros bienes necesarios. Pero las necesidades humanas se amplían y modifican a medida que las unidades de consumo pueden disponer de mayor riqueza. Aparecen necesidades no primarias, como bienes de lujo, arte, cultura, educación, filantropía. Es en este momento, en que un cierto número de unidades económicas disponen de una suficiente cantidad de riqueza cuando aparecen figuras jurídicas como las donaciones, las ayudas a entidades benéficas, deportivas, culturales, etc., porque la participación del Estado no es suficiente: "...aparece una creciente demanda social de los servicios públicos que, como la educación, sanidad o pensiones, benefician directa y personalmente a los ciudadanos sin pagar un precio de mercado; pero la satisfacción de los deseos del público implica un aumento de la presión tributaria y de la sensibilidad fiscal del

---

<sup>1</sup>SEGURA, JULIO. "Economía y cambio técnico". Revista de Economía, nº 3, 1.989, p. 21.

<sup>2</sup>BARRENO VARA, GUILLERMO. "La colaboración de los economistas en las entidades no lucrativas." Economistas, nº 51, oct-nov. 1.991, página 56.

ciudadano-contribuyente<sup>3</sup>. Son las denominadas necesidades públicas: necesidades colectivas cuya naturaleza puede ser individual o social, que en un momento determinado se consideran merecedoras de satisfacción mediante el empleo de fondos públicos<sup>4</sup>.

La evolución de las tendencias sociales y de las relaciones Estado-Sociedad, pasividad y dinámica social, han mostrado el impulso y creación de instituciones jurídicas y sociales que desarrollan actividades económicas de contenido empresarial, pero que no se rigen con la óptica y regulación de la empresa mercantil<sup>5</sup>.

Son varios los factores que inciden positivamente en la opción de prestar servicios públicos a través del sector privado (sea o no lucrativo)<sup>6</sup>:

1. El estado de opinión, a escala mundial, de que el Estado es ineficaz como prestador de servicios. En este estado de opinión incide toda la problemática actual del derrumbamiento económico y político de los países llamados de "socialismo real".

2. La dificultad para asumir incrementos de plantillas en la Administración. Por otra parte, todos los profesionales con experiencia en la elaboración de presupuestos de la Administración conocerán la especial dificultad de conseguir la aprobación de anteproyectos de presupuestos con incrementos significativos en el capítulo de Personal.

3. La creación de nuevos servicios, unido a la dificultad de asumir los capítulos I y VI (personal e inversiones) implica que la prestación del mencionado servicio o la realización de otro tipo de gasto público se asuma preferentemente a través de otro capítulo de gastos corrientes más flexibles, Compra de bienes corrientes y servicios y Transferencias corrientes.

---

<sup>3</sup>ALVIRA MARTIN, F.; GARCIA LOPEZ, J. "Equipamientos colectivos y servicios públicos: la insatisfacción de los ciudadanos". Revista de Economía, nº 1, 1.989, p. 80;

CRUZ AMOROS, MIGUEL. "Las entidades sin fin de lucro y la Hacienda". Encuentros sobre entidades sin fin de lucro; ponencias e intervenciones. Ministerio de Economía y Hacienda, monografía nº 37, p. 20.

<sup>4</sup>MARTINEZ LAFUENTE, ANTONIO. "Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía nº 37, p. 25.

<sup>5</sup>BARRENO VARA, GUILLERMO. "La colaboración..." Op. cit. p. 57.

<sup>6</sup>CABELLO CABELLO, ERNESTO. "Consideraciones sobre la materialización del gasto público a través del sector no lucrativo." Economistas, nº 51, oct-nov 1.991, p. 69.

4. La rigidez gestora de la Administración implica que los responsables de la implantación de un nuevo servicio o ampliación de otro ya existente, confíe más en la flexibilidad y capacidad de respuesta del sector privado que en la posibilidad de disponer, desde la Administración, de todos los medios necesarios para una gestión eficaz.

5. Ante la implantación de un nuevo servicio, se puede optar por realizar una experiencia piloto, a través de contratación externa, para que, una vez conocido el resultado positivo de la experiencia, en su caso, se pueda asumir posteriormente el servicio con personal de la Administración.

La semilla de la fundación está relacionada con casi 2.000 años de historia del cristianismo<sup>7</sup>. Las donaciones a los espíritus para traer suerte al donante, o alejar los males, fueron las primeras manifestaciones. Las donaciones en la época helénica y romana a la memoria de los muertos, para que su tumba fuera cuidada; el muerto permaneciese en la memoria de los demás<sup>8</sup> y la conmemoración del día anual del nacimiento (dies natalis), etc. En la primera etapa del cristianismo, en el mundo musulmán y en la religión hindú, siempre se han reservado propiedades inamovibles, dejándolas fuera de la jurisdicción de los dirigentes seculares, para fines de culto religioso, cobijo a los peregrinos, asistencia a los enfermos y necesitados (piae causae). Pronto varía el fin de la donación, se adscriben bienes de una familia o municipio a determinadas ayudas a los necesitados<sup>9</sup>. Refleja la naturaleza social e interdependiente del ser humano<sup>10</sup>.

Las fuentes de la fundación autónoma aparecen en derecho justinianeo, en Bizancio, a consecuencia del arraigo y reconocimiento del cristianismo en el Imperio romano. Son establecimientos dedicados a fines piadosos o benéficos dependientes de la autoridad eclesiástica: monasterios, hospitales, asilos de ancianos y huérfanos. No suponen en sí vinculación de bienes a un fin con separación del patrimonio del donante, sino una afectación de uso del bien, que seguía perteneciendo a su propietario<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup>HONDIUS, FRITS W. "La ley de Fundaciones en Europa y su tratamiento fiscal." Situación 1.989/4. BBV. P. 82.

<sup>8</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos sobre fundaciones en España." Situación 1.989/4. BBV, p. 44.

<sup>9</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos..." op. cit. p. 45.

<sup>10</sup>HONDIUS, FRITS W. "La ley de Fundaciones en Europa...", op. cit, p. 82.

<sup>11</sup> YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos..." op. cit. p. 45.

En el Norte de Europa, antes de la Reforma y en gran medida en los países católicos hasta la Revolución Francesa y los movimientos liberales del siglo XIX, la Iglesia animaba a las donaciones a las caridades como obligación cristiana y a la vez se ofrecía como fideicomisario permanente<sup>12</sup>.

Con la aparición de los estados nacionales, la secularización de la sociedad y el reconocimiento de la personalidad de la Fundación en el orden canónico, comienzan a aparecer entidades con fines profanos, en especial en beneficio de una persona o familia a través de la vinculación de unos bienes concretos<sup>13</sup>.

La Reforma y la disolución de los monasterios destruyó muchas de las fuentes eclesiásticas de caridad y redistribuyó su riqueza entre organizaciones e individuos seculares, de quienes surgieron nuevas obras de beneficencia.

La protección de la Corona de los derechos de quienes no pueden defenderse a sí mismos, derivada de las leyes medievales, está en la raíz de la ley inglesa que eximía a las organizaciones benéficas de los impuestos.

En el siglo XVIII, sobre todo en Inglaterra, la sociedad civil tiene un significado, que hoy es extraordinariamente interesante y curioso para nosotros.

Por sociedad civil se denota un tipo de sociedad en donde hay un Gobierno o Estado limitado, donde sobre todo, el conjunto de instituciones para crear riqueza, cultura y solidaridad, es un concepto de instituciones cuyos protagonistas son las gentes que se definen a sí mismas como ciudadanos de la sociedad que han desarrollado una extraordinaria confianza en sí mismos. Son gentes que están tratando de encontrar las claves de una sociedad emergente basada en órdenes espontáneos que nadie controla. Esto se aplica a los mercados, a las actividades de creación de riqueza, a las instituciones de creación de solidaridad<sup>14</sup>. En la Edad Media, la fundación de universidades en toda Europa se vio acompañada por la creación y dotación de facultades y colegios universitarios capaces de regirse a sí mismos y de becas y ayudas para la realización de estudios<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup>HODSON, H.V. Evolución histórica y realidad actual de las Fundaciones en el mundo". Documentos, Boletín Centro de Fundaciones, nº 47, 1º trim. 1.992, p. I.

<sup>13</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos..." op. cit. p. 46.

<sup>14</sup>PEREZ DIAZ, VICTOR. "Lugar de las fundaciones en una sociedad civil", Boletín Centro de Fundaciones, nº 46, 4º trim. 1.991, p. 10.

<sup>15</sup>HONDIUS, FRITS W. "La ley sobre Fundaciones...", op. cit, p. 82.



En el derecho español, las Partidas no autorizaban la fundación de vinculaciones perpetuas, limitación que fue rechazada por la costumbre y las Leyes de Toro, al admitir y regular la figura del mayorazgo<sup>16</sup>.

En el Renacimiento se propugnó la liberalidad en forma de mecenazgos artísticos y culturales. Por una parte pretendían eludir el control de los obispos, ser independientes de la Iglesia y por otra disfrutar de exenciones fiscales. La animadversión despertada se refleja en el Real Decreto de 21 de agosto de 1.795 que impone un 15 por ciento sobre el valor de bienes raíces y derechos reales adquiridos por las "manos muertas", incluyendo toda Fundación piadosa que no esté soberanamente protegida<sup>17</sup>.

Carlos V, en 1.798, declaró vendibles las fincas de los establecimientos benéficos, ingresando el producto en la Real Caja de Amortización, con un interés anual del 3 por ciento. Estos fondos se invirtieron en la Guerra de la Independencia, se perdieron y muchos establecimientos hubieron de cerrar. Se inició un período de necesaria intervención estatal en temas de beneficencia pública<sup>18</sup>.

La tendencia liberal que siguió trajo la libertad de los bienes vinculados a través de la desvinculación y la venta de las finanzas de las manos muertas con la desamortización<sup>19</sup>.

La Ley de 27 de septiembre/11 de octubre de 1.820, significó el fin de las Fundaciones familiares perpetuas. La Ley de 23 de enero/6 de febrero de 1.822 pretendía acabar con las Fundaciones privadas, pero las respetó y su validez se reconoció con innumerables decretos y ordenanzas, porque la pobreza del Tesoro Público hacía necesarias las Fundaciones privadas de beneficencia<sup>20</sup>.

Ley de Beneficencia de 20 de junio de 1.849: regula las fundaciones privadas con la denominación de establecimientos de beneficencia particulares. Es el inicio de una serie de normas que contemplan más sus relaciones con la Administración que su

---

<sup>16</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMBO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos...", op. cit. p. 46.

<sup>17</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos...", op. cit. p. 47.

<sup>18</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos...", op. cit. p. 47.

<sup>19</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos...", op. cit. p. 47.

<sup>20</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos..." op. cit. p. 48.

estructura, organización y funcionamiento. Al mismo tiempo en 1.855 se iniciaba un proceso desamortizador de los bienes de la Iglesia<sup>21</sup>.

Instrucciones de 14 de marzo de 1.899 y 24 de julio de 1.913:

a) diferencian la actividad benéfica pura de la enseñanza, educación, instrucción e incrementos de las Ciencias, Letras y Artes.

b) Admiten independencia gestora de las Fundaciones respecto al Estado<sup>22</sup>.

Es incuestionable y así ha quedado suficientemente demostrado<sup>23</sup> que el desarrollo de una sociedad capitalista lleva aparejado el crecimiento del Sector No Lucrativo privado.

En EE.UU., según datos de Albert Serra una gran parte de la oferta de formación, cultural, servicios sanitarios y sociales, etc. es generado por el sector no lucrativo<sup>24</sup>.

En España sin embargo, por diversas razones, no es tan importante<sup>25</sup>:

- bajo reconocimiento social, jurídico, económico y fiscal,
- gran importancia asumida por el sector público en ese tipo de oferta, que aparentemente hace innecesaria la existencia del sector no lucrativo,
- gran importancia dada al enriquecimiento personal.

Para que este tipo de oferta exista es necesario:

- una organización social que facilite la participación ciudadana en la vida colectiva,
- datos disponibles sobre el sector,
- desarrollo legislativo adecuado.

---

<sup>21</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos...", op. cit. p. 49-50.

<sup>22</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos...", op. cit. p. 50.

<sup>23</sup>SANCHEZ ARROYO, GIL. Contabilidad de los entes sin ánimo de lucro. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda, 1.990,

SERRA MARTIN, ALBERT. "La gestión en el sector no lucrativo", Revista de Economía, nº4, 1.990, p. 74-75.

<sup>24</sup>SERRA MARTIN, ALBERT. "La gestión...". Op. cit. p. 74.

<sup>25</sup>SERRA MARTIN, ALBERT. "La gestión...". Op. cit. p. 74-75.

Las Fundaciones privadas permiten aplicar la experiencia en gestión económica de las empresas a campos como el cultural, la ayuda social, el científico, etc.; contribuyen a la redistribución de la renta y fomentan la participación de la sociedad en sectores limitados anteriormente a la actuación estatal<sup>26</sup>. En resumen, intentan elevar la condición humana y contribuyen a mejorar la calidad de vida<sup>27</sup>. Es también un instrumento mediante el que los que viven hoy en día pueden ampliar su asistencia y transmiten sus ideales a las generaciones del mañana<sup>28</sup>.

Algunas Fundaciones, como la Bernard Van Leer se derivan de la creencia de que la riqueza acumulada en una generación no debería pasar a la siguiente, sino que debe revertir en la sociedad que la hizo posible<sup>29</sup>.

"Las Fundaciones son expresión de lo mejor de la sensibilidad social de la iniciativa empresarial privada por cuanto es la forma institucional más depurada a través de la que, esa iniciativa, devuelve a la sociedad parte de sus legítimos beneficios y contribuye al progreso de su entorno<sup>30</sup>".

La actividad empresarial ha sido objeto de múltiples estudios y trabajos, principalmente en el siglo XX. Cómo producir más, mejor, más económicamente. Qué productos o servicios, para quién. Es lógico, la empresa ha desarrollado la sociedad a una velocidad muy superior a lo que lo había hecho anteriormente. Aquellas primeras empresas tenían un objetivo, ganar lo máximo posible.

En la actualidad, las empresas ya no se conforman con la maximización del beneficio, buscan también hacer frente a su responsabilidad social. Y a tener una imagen, un prestigio. Esta es otra de las razones por las que existen fundaciones. Tal vez sea una causa un tanto egoísta y que en última instancia busca lo mismo: obtener un beneficio.

Baste una pequeña referencia bibliográfica: "Un dato que no puede olvidarse es la importancia actual de la imagen. Las

---

<sup>26</sup>DIEZ HOCHLEITNER, RICARDO. "Razón de ser de las Fundaciones privadas en la sociedad moderna", Situación 1.989/4, BBV, p. 12.

<sup>27</sup>STONE, SHEPARD. "Las fundaciones en occidente". Situación 1.989/4. BBV, p. 13.

<sup>28</sup>HONDIUS, FRITS W. "La Ley sobre F. en Europa...", op. cit. p. 82.

<sup>29</sup>WELLING, WILLEN H. "Modalidades y alcance de las fundaciones en Europa". Situación 1.989/4. BBV, p. 26.

<sup>30</sup>DIEZ HOCHLEITNER, RICARDO. "Razón de ser de las fundaciones...". Op. cit. p. 11.

empresas se han dado cuenta de este hecho y se preocupan por mejorar su imagen corporativa. En esta línea pueden recordarse las actividades de mecenazgo cultural de algunas de ellas o los programas de esponsorización que desarrollan otras. El patrocinio, en general, se ha convertido en algo que buscan y desean muchas grandes empresas. Probablemente las posibilidades de una pequeña o mediana empresa no son demasiado importantes pero, en cualquier caso, el cuidado de la imagen que van a percibir los consumidores, es un problema al que deben enfrentarse de una manera u otra todas las empresas<sup>31</sup>.

Es preciso diferenciar en todo momento la actividad fundacional del mecenazgo. Frente al carácter empresarial y comercial que por su misma naturaleza tiene el mecenazgo o patrocinio empresarial, las Fundaciones son necesariamente altruistas, tienen que cumplir objetivos de carácter general y público, por lo cual tienden a abarcar la totalidad de la actuación correspondiente a la solidaridad social, mientras el mecenazgo suele limitarse al campo cultural. En el campo jurídico, hay que señalar que el derecho de Fundaciones es de rango constitucional en tanto que el mecenazgo carece de ese respaldo de la ley máxima<sup>32</sup>.

Tienen características distintas:

- las Fundaciones tienen personalidad jurídica propia,
- una vocación de permanencia en sus actividades.

El mecenazgo tiene más que ver con la sociedad en una acepción de mercado, mientras que las Fundaciones cubren el aspecto de la sociedad que no es estrictamente el de mercado<sup>33</sup>.

La fundación como entidad sin ánimo de lucro surge por varias razones:

1º) crisis del sector industrial y gran desarrollo del sector servicios. Los objetivos teóricos de las entidades privadas sin fin de lucro coinciden con el auge de actividades inmersas en sectores en desarrollo: cultural, artístico y científico,

2º) crisis de valores sociales: replantea el papel del individuo en la sociedad moderna y en las asociaciones de éstos, guiadas por la filantropía,

---

<sup>31</sup>ALONSO RIVAS, JAVIER. "Presente y futuro del marketing". Revista de Economía, nº 2, 1.989, p. 24.

<sup>32</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. Boletín Centro de Fundaciones, nº 40, 2º trim. 1.990, p. 4.

<sup>33</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Panorama de las Fundaciones en España". Boletín Centro de Fundaciones, nº 46, 4º trim. 1.991, p. 9.



3º) el problema fiscal,

4º) la crítica al intervencionismo estatal<sup>34</sup>. En respuesta al fenómeno conocido como "burocratización del mundo" -en el caso de naciones en vías de desarrollo, particularmente a partir de 1.982- diversos gobiernos han emprendido importantes esfuerzos dirigidos a reformar las estructuras económicas, políticas y administrativas de sus países, pues la excesiva burocratización, centralización, reglamentación, constituyen una pesada carga para las economías nacionales, especialmente para las del mundo subdesarrollado, que de acuerdo a investigaciones empíricas, representa un costo de entre 4 y 10 por ciento de su PNB.

Tales evidencias han conducido a que en ciertos grupos sociales y más precisamente en algunos medios académicos, se demande un repliegue del Estado en relación a diversas funciones sociales que históricamente ha adquirido.

Desde luego, en amplios sectores no se comparte tal concepción. Lo que más preocupa, es una revisión del tamaño y la estructura del Estado, pero no para que éste abandone las funciones de bienestar social y promoción del desarrollo; sino para que las fortalezca, limitando la presencia de sus sistemas meramente administrativos o de apoyo<sup>35</sup>.

Como consecuencia de las circunstancias históricas actuales, a través de una compleja interacción de exigencias democráticas, las Fundaciones son hoy día ampliamente aceptadas y reconocidas en el entorno político y social de nuestro país. El advenimiento de la Monarquía y la instauración de un régimen democrático parlamentario, aproximó sin duda la situación española a la de aquellos países de Occidente en los que se había podido desarrollar con más fuerza y libertad la idea de la Fundación<sup>36</sup>.

También en el terreno social se ha podido percibir en los últimos años una extendida buena disposición hacia la labor de las Fundaciones en la Universidad, en el campo de la investigación y la creación artística, atención a nuevos problemas sociales como droga o medio ambiente y en tantos otros en los que se busca en la Fundación la institución solvente, no sujeta a condicionamientos políticos ni a las lógicas variaciones de la Administración y capaz de entender con flexibilidad y

---

<sup>34</sup>CARBAJO VASCO, DOMINGO. "Instituciones privadas sin fines de lucro: características, tratamiento tributario y estadísticas." Encuentro sobre entidades sin fines de lucro. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía nº 37, p. 63 y 64.

<sup>35</sup>GUTIERREZ VIDAL, MANUEL. "Diagnóstico estructural de organizaciones públicas y no lucrativas." Travesía, Universidad de Baja California, nº 16, p. 4.

<sup>36</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. Presentación..., op. cit. p. 2.

rapidez, las más variadas preocupaciones de los hombres de hoy en los campos más diversos<sup>37</sup>.

El desarrollo del mundo contemporáneo está determinado, entre otros factores por las secuelas de dos procesos fundamentales:

- la diversificación social, originada por la desaparición de la unidad que caracterizaba las sociedades y culturas del pasado,

- la interconexión entre los distintos aspectos que componen la realidad, una realidad, que a pesar de su diversificación y sectorialización, queda reflejada en la imagen de la aldea global.

ACTA UNICA EUROPEA (1.987) Y PROBLEMAS ANTE 1.992.

En palabras de los Comisarios para las Organizaciones Benéficas de Inglaterra y Gales, en su informe de 1.988: "El concepto de caridad en países con un sistema legal basado en el derecho consuetudinario es algo que compartimos con Irlanda, pero con ningún otro estado miembro de la Comunidad. Aunque el término de "caridad" se utiliza en algunos países, tienden a limitar su significado a organizaciones para el auxilio a la pobreza y a la miseria. Aunque la mayoría de los estados miembros tienen organizaciones dedicadas a otros fines que nosotros consideraríamos como caritativos y pueden proporcionarles algunos beneficios fiscales, no se les ve como varios ejemplos de un único concepto de caridad. Qué suerte correrá nuestra concepción legal de la caridad de cara a las presiones en favor de la asimilación de instituciones y prácticas dentro de la Comunidad Europea a lo largo de los nueve años venideros queda por verse".

La evolución reciente de las relaciones en Europa ofrece ejemplos significativos de tal fenómeno: desde los impulsos hacia la integración en el ámbito de las Comunidades europeas, hasta la atracción fortísima Este-Oeste. Pero es en el campo de las relaciones Norte-Sur donde la interdependencia es sentida como un sistema determinante de relaciones en el mundo contemporáneo, el único susceptible de transformar los problemas de cada uno en problemas de todos, y hacer así necesario el mutuo reconocimiento entre los pueblos y la cooperación internacional.

Cuando se reconoce la interdependencia como rasgo de la sociedad actual, la actitud moral y social que se presenta como respuesta a sus expectativas es la solidaridad, único criterio idóneo para proporcionar a los problemas de todos soluciones realmente definitivas y eficaces.

---

<sup>37</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. Presentación de las..., op. cit. p. 2.

El reconocimiento del valor de la solidaridad fundamenta también el esfuerzo en la cooperación al desarrollo.

Tanto fundaciones, como universidades y empresas tienen oportunidad de ejercitar este servicio en el mundo de la cooperación al desarrollo, con un papel y objetivos originales salvaguardando así la propia autonomía y contribuyendo al crecimiento de la sociedad<sup>38</sup>.

#### ACTIVIDAD INTERNACIONAL Y NUEVOS IMPACTOS SOCIOCULTURALES DE LAS FUNDACIONES

Muchos de los nuevos focos de interés social, como la urbanización, relaciones internacionales, la contaminación y la conservación, o son inherentemente internacionales, o requieren un estudio internacional comparativo. La ayuda de países más ricos a otros más pobres no sólo sigue siendo una cosa atractiva para aquellos que tienen el corazón caliente, sino que también adquiere un nuevo significado cuando nos damos cuenta de las limitaciones y la indivisibilidad de nuestro "mundo único". De este modo, las Fundaciones previsoras, además de llevar a cabo o apoyar unilateralmente la labor internacional, buscan la cooperación con Fundaciones parecidas en el extranjero en proyectos que suponen la investigación y la acción en varios países<sup>39</sup>.

#### RELACIONES ENTRE FUNDACIONES Y OTRAS ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS

En 1.969 una reunión de activistas filantrópicos europeos decidió crear una organización de miembros para facilitar el intercambio de información e ideas y fomentar la filantropía en todo el mundo. En los siguientes 20 años los logros del Consejo Internacional Permanente para la Filantropía (Interphil) han sido altamente significativos. Fundada en Gran Bretaña, en 1.990 tenía miembros corporativos e individuales en 42 países, 36 de los cuales estaban representados en su Consejo Consultivo Internacional. Las preocupaciones particulares de Interphil son las de crear un foro de debate, llevar a cabo investigaciones y recopilar información. No trata específicamente con Fundaciones, aunque éstas y los fideicomisos son los principales beneficiados por su labor.

---

<sup>38</sup>FERRI, UMBERTO. Segunda sesión del seminario internacional sobre "Las Fundaciones españolas y su participación en programas de cooperación internacional de desarrollo", Boletín Centro de Fundaciones, nº 40, 2º trim. 1.990, p. 11.

<sup>39</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad actual..." op. cit. p. VII.

En 1.983 Interphil elaboró un borrador para una Convención Europea para la Personalidad Legal de las Organizaciones Internacionales No Gubernamentales, que en su día fue promulgado por el Consejo de Europa y en 1.990, al ser ratificado por el gobierno del Reino Unido, entre otros gobiernos europeos, le hacía falta sólo una ratificación más para entrar en vigor.

Interphil también funciona como biblioteca de consulta y agencia distribuidora de información acerca de las actividades políticas y problemas legales, fiscales y de otro tipo de las Fundaciones y los fideicomisos caritativos en todo el mundo<sup>40</sup>.

## RECESIONES ECONOMICAS, INFLACION Y ESTADO DE BIENESTAR

Con frecuencia las finanzas de las Fundaciones no consiguen seguirle el ritmo a la inflación o a las necesidades para las que trabajan y sus preocupaciones se hacen secundarias ante necesidades locales más visibles.

El compromiso internacional también puede verse impedido por la complejidad de los asuntos internacionales, la posibilidad de vernos complicados en problemas políticamente delicados y cierta desilusión pública con respecto al efecto práctico neto en décadas pasadas de la ayuda internacional masiva. Las Fundaciones inevitablemente responden al estado de ánimo público. Estas influencias adversas también han afectado a la mayoría de los países avanzados de Occidente.

La confianza pública en los méritos de las Fundaciones públicas y su labor parece haberse estabilizado. La ola de suspicacia que aquejó en especial a las Fundaciones estadounidenses en la década de 1.960 parece haber amainado y la antipatía no aumentó en las otras naciones principales del mundo de las Fundaciones, aunque se informó de su exigencia desde las democratizadas España y Portugal, y a pesar que en países altamente socializados como Suecia, la filantropía privada organizada seguía provocando una amplia desconfianza por ser considerada como una intrusa en las obligaciones del Estado del Bienestar. En todas partes las Fundaciones más importantes aceptaban que, por prudencia si no por ley, deben responder ante el público con relación a sus actividades y finanzas y adaptar sus políticas publicitarias de acuerdo con esto<sup>41</sup>.

En el Reino Unido el informe (dic 1.976) de un comité presidido por Lord Goodman, sobre la condición de las organizaciones benéficas en las leyes y su relación con los

---

<sup>40</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad actual...", op. cit. p. VIII.

<sup>41</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad..." op. cit. p. IX.



gobiernos, recomendaba que a las organizaciones benéficas se les permitiera una mayor actividad política, con tal que esta fuera secundaria al fin principal de la organización, no fuera en sí un objetivo del fideicomiso y no supusiera el apoyo de partidos o candidatos particulares, y que no debería hacerse ningún tipo de distinciones, dentro del contexto legal y fiscal, entre la actividad caritativa en el país de origen y en el extranjero. El Comité Goodman se refería principalmente a la presión política para obtener un fin caritativo; pero especialmente la filantropía internacional, los medios y los fines van entrelazados. La misma religión, es una cuestión política en países comunistas y fundamentalistas islámicos y en ocasiones en otros lugares. El control de la población es otro campo de actividad de Fundaciones internacionales que manifiestamente tiene un fuerte contenido político.

Son más claramente políticos, en cuanto a sus implicaciones, ciertos nuevos campos de actividad:

- problemas de suministro de energía,
- administración de recursos,
- control de armas estratégicas,
- estabilidad económica,
- ecología,
- derechos humanos y libertades intelectuales.

La mayoría de las benefacciones fundacionales más importantes en este último campo han sido indirectas:

- subvenciones a organizaciones como Amnistía Internacional, la Comisión Internacional de Juristas, el Instituto Surafricano de Relaciones Interraciales, Writers and Scholars International, o la Research Center for Religious and Human Rights in Closed Societies,
- ayudas a diversos intermediarios para la ayuda a refugiados de Vietnam, Uganda, Cuba, el Sur de Africa, Libano y otros lugares.

El World Wide Fund for Nature y Friends of the Earth International, en representación de organizaciones parecidas en más de 20 países, constituyen instituciones internacionales poderosas con carácter de Fundación. El primero trabaja en asociación con la International Union for the Conservation of Nature and Natural Resources. En octubre de 1.985 Friends of the Earth International lanzó una importante campaña para proteger las selvas tropicales del mundo, apoyada por una coalición de grupos ambientales en el Reino Unido, EE.UU., Brasil, India, Kenia y Nicaragua.

Otra empresa significativa en esta área fue la concesión por parte de la Fundación John D. y Catherine MacArthur de Chicago, de 15 millones de dólares a lo largo de 5 años al nuevo World Resources Institute, en Washington, D.C. El Instituto trabaja, con recursos de agua, desertización, recursos oceánicos y fuentes

de energía, deforestación, contaminación transnacional, todos fenómenos mundiales<sup>42</sup>.

Una característica del nuevo papel regional e internacional de las Fundaciones consiste en la creciente cooperación internacional entre las mismas, como demuestra el movimiento "solidarios" de América Latina y del Club de La Haya en Europa<sup>43</sup>.

#### EL SIGLO XX<sup>44</sup>

Es difícil escoger los rasgos más determinantes para tratar de dibujar un panorama de la cultura actual: las consecuencias del enorme aumento demográfico de la humanidad, la dilatación de los espacios urbanizados, hecho no sin relación con los progresos científicos y técnicos de la industria, las comunicaciones y la medicina, las consecuencias de los cambios en el campo socioeconómico.

El siglo XX ha vivido tres etapas sucesivas. En los primeros años, el capitalismo de acumulación típico del XIX, con su lucha violenta entre el capital y el trabajo y una producción de bienes centrada en la capacidad de producir más que en la búsqueda de la calidad. La ciencia, por su parte, iba acumulando conocimientos, clasificándolos y tratando de encontrar alguna explicación global de la realidad.

Esta etapa fue sucedida por otra en la que el desarrollo llevó a la división y la lucha. Fueron los tiempos de los trust y los monopolios, del imperialismo económico, la publicidad expansiva. La revolución social y política y la contrarrevolución, tenían el mismo sentido que las vanguardias artísticas y literarias que llenaron el espacio entre las dos guerras mundiales.

Desde 1.945, al final de la segunda guerra, nos hallamos en un tercer contexto socioeconómico: el del capitalismo autorregulado. No se trata ya de la autoridad tradicional, política, militar, industrial y familiar, tampoco de las autoridades múltiples, los bandos, las tendencias, los manifiestos. La teoría de los juegos ha tenido la oportunidad de enseñar que no era cierta la cultura lineal de causas y efectos, sino que toda realidad es consecuencia de factores diversos e incluso contradictorios. La producción ha dejado de ser un

---

<sup>42</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad..." op. cit. p. IX y X.

<sup>43</sup>HONDIUS, FRITS W. "La ley sobre Fundaciones en Europa..." op. cit. p. 83.

<sup>44</sup>CIRICI Y PELLICER, ALEJANDRO. "Fundaciones y futuro cultural." Temas actuales de fundaciones, nº 6, Centro de Fundaciones, 1.982, p. 109 y sig.

problema básicamente técnico para situarse en una ciencia del management que se basa en las pluralidades del mundo competitivo.

Este hecho ha colocado los hechos estructurales en lugar más decisivo que los materiales. El sector terciario ha tomado una amplitud máxima, a expensas del secundario, mientras el primario pasaba a ocupar un espacio mínimo.

Hubo, en los años 50 y primeros 60, un canto del cisne del doble optimismo. El de la tecnocracia capitalista, que tenía confianza en la llegada del mundo feliz de la automación y la abundancia y del pensamiento revolucionario que, cuando se terminó la seducción del modelo soviético, pudo poner esperanzas en los de China, Cuba, Praga o Chile, en Ché Guevara o en la insurrección de los estudiantes e intelectuales que preconizaba Marcuse y que llevó al París de 1.968. Pero en 1.973 se produjo un gran cambio. Tras la gran desilusión de la izquierda, de 1.968, apareció la crisis del petróleo y se desencadenó la crisis económica. La conciencia de la limitación energética se extendió en beneficio de una visión general de la limitación de los recursos de la Tierra.

Al adentrarse en los 70, pensadores y escritores, científicos y artistas, han ido percatándose que los ideales de progreso tecnológico-consumista, lo mismo que el optimismo revolucionario, se habían basado en modelos no existentes, sino sólo imaginarios, alojados en la esfera de las esperanzas futuras y por tanto fuera de la Historia real. Súbitamente, apareció la necesidad de volverse a centrar en la Historia viva, cerrando un paréntesis de ilusión que habían alimentado las vanguardias políticas y artísticas. La mitificación de lo nuevo, de la transgresión, de la desobediencia palideció. Al palidecer, renació la memoria, robustecida por la mirada hacia atrás.

1980-90 fue un período de fuerte crecimiento y prosperidad en las principales economías de Europa, América del Norte y Lejano Oriente. Al comenzar la década de 1.990, parecía haberse detenido. La creciente carga de la deuda de los países en vías de desarrollo amenazaba al sistema comercial y financiero internacional. En el mundo desarrollado se impusieron altos tipos de interés como un antídoto a la inflación, que a su vez era la maldición de muchos países del Tercer Mundo. Nuevas causas para la incertidumbre: la crisis internacional como resultado de la invasión de Kuwait por parte de Irak, las repercusiones del mercado Unico Europeo, las consecuencias económicas de las crisis tanto en el bloque oriental como en el sistema económico soviético, la reunificación de Alemania, los cambios radicales en Suráfrica, el viraje hacia la democracia política en América Latina. Estos desarrollos económicos y sociales inevitablemente afectan la suerte de las fundaciones: sus activos fijos e ingresos, el número y motivaciones de los que ingresan nuevos en su fraternidad, la dirección de sus donaciones internacionales y domésticas.

En la Europa continental, aunque es imposible generalizar, puede decirse que dos fuerzas históricas dominaron el desarrollo de las Fundaciones:

1) los movimientos democráticos y doctrinarios de carácter anticlerical, contrarios al "ancien régime" y a los privilegios, desde la Revolución Francesa en adelante, pasando por 1.848 y el "risorgimento" hasta 1.871 y más allá.

2) la prevalencia de un derecho sistemático romano o napoleónico antes que evolutivo.

Como norma general, la actitud formal era que las instituciones no explícitamente reconocidas y definidas por la ley no tenían una existencia corporativa legal, mientras que el desarrollo de las leyes estaba profundamente influido por el principio de que la supremacía del estado democrático no debía verse empobrecido por un poder no reglamentado otorgado a instituciones privilegiadas.

En los Países Bajos, con una tradición parecida a la británica, donde la ola napoleónica de ideología y derecho vino y se fue sobre un escenario creado mayormente por la práctica medieval y la Reforma, las "Fundaciones" existían simplemente porque no existían. Se trataba de una necesidad de codificar y regular, no de crear y prescribir un régimen de Fundación; esta tarea fue llevada a cabo en 1.956 por una medida fundamentalmente comparable con la Ley de Organizaciones Benéficas británica de 1.960. Hay unas 30.000 registradas en los Países Bajos. Sin embargo, se incluyen muchas que no se ajustarían a ninguna definición aplicable por ejemplo, en Gran Bretaña o EE.UU.: organizaciones comerciales o deportivas, instituciones de investigación gubernamental y otros organismos no caritativos.

En otras zonas el derecho y la práctica han seguido en líneas generales las ideologías de la madre patria, en el caso de países colonizados:

a) América Latina: tiende a seguir el modelo más legalista de la Europa continental.

b) países de la Commonwealth: el ejemplo británico, menos formal.

c) Japón:

1. antes de la 2ª Guerra Mundial tenía un número de Fundaciones privadas mayormente vinculadas a las corporaciones y enfocadas a la ciencia y la tecnología.

2. después de la 2ª Guerra Mundial volvieron al mismo modelo, aún cuando imitaron la estructura estadounidense. Con el tiempo y como respuesta a las circunstancias cambiantes del país, se añadieron actividades internacionales y ambientales. En 1.989, en Japón había

unas 11.000 Fundaciones incorporadas, de las cuales sólo unas 200 eran de tamaño significativo, e incluso las más grandes, identificadas con grandes corporaciones industriales y comerciales, eran pequeñas en comparación con las más importantes instituciones norteamericanas y europeas<sup>45</sup>.

En el mundo musulmán el organismo de caridad tradicional es el "waqf" que en modernos términos occidentales puede traducirse como "fondo para la comunidad", aunque una analogía más próxima serían los recursos caritativos locales de la Iglesia medieval. La urbanización y la industrialización, así como los crecientes niveles de educación y salud han creado necesidades que están fuera del alcance de antiguas instituciones comunales y religiosas. Se ve cierto modelo occidental de benevolencia organizada sobreimpuesto al viejo sistema fundamental, como también ocurre en sociedades hindúes y sijs<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad..." op. cit. p. IV.

<sup>46</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad..." op. cit. p. V.

## DIFERENCIA ENTIDADES LUCRATIVAS-NO LUCRATIVAS

La empresa, como conjunto de factores destinados a la obtención de un determinado fin, puede ser clasificada en función de su financiación en<sup>47</sup>:

- SECTOR PUBLICO: financiadas a través de prestaciones o fondos públicos,

- SECTOR PRIVADO: financiadas en su mayor parte a través de ingresos procedentes de ventas de bienes y servicios,

- EMPRESAS CON FINALIDAD LUCRATIVA: las decisiones de la dirección buscan mantener o incrementar los beneficios,

- ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS: con ellas se pretende prestar el mejor servicio con los recursos disponibles.

Como dice Torres Pradas, "una organización no lucrativa es aquella cuya meta es otra distinta a la obtención de beneficio para sus propietarios. Su objetivo habitual es suministrar servicios".

Esta misma opinión la sustenta Francisco Láinez: "Las organizaciones no lucrativas al igual que las lucrativas se componen de un conjunto de recursos materiales y humanos y tienen planteados unos objetivos definidos. Lo único que las diferencia es que unas persiguen el objetivo de beneficio, entre otros, y las no lucrativas, no tienen en cuenta como objetivo la consecución de excedentes para el lucro".

Los recursos manejados en este tipo de organizaciones no son gratuitos e ilimitados, tienen un coste. Por eso el comportamiento procesador de los recursos debe estar basado en decisiones económicas óptimas, tratando que el sistema alcance los objetivos con el mínimo coste de recursos<sup>48</sup>.

El hecho de no perseguir una finalidad lucrativa, no excluye que se pretenda obtener el mayor volumen posible de recursos económicos y no económicos para aplicarlos a los objetivos de la organización<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup>TORRES PRADAS, LOURDES. "Entidades no lucrativas en el sector público." Técnica contable, nº 491, nov. 1.989, p. 471 a 476.

ORTEGA MARTINEZ, ENRIQUE. "El marketing en el sector público y en las instituciones no lucrativas." Esic-market, abril 1.977, p. 23.

<sup>48</sup>LÁINEZ URRUTIKOETXEA, FRANCISCO. "Las organizaciones no lucrativas y su dirección económica. Un planteamiento introductorio." Primer Congreso de Economía y Economistas de España, Barcelona 1.982, p. 245 y 246.

<sup>49</sup>SERRA MARTIN, ALBERT. "La gestión...". Op. cit. p. 78.

Serra Martín opina que el elemento más significativo de una organización no lucrativa es la baja correlación que existe entre producción e ingresos. No todas las organizaciones obtienen sus recursos a través de la venta de su producción, por la cual en muchos casos sólo obtienen una satisfacción moral.

Sin embargo, una organización no lucrativa debe sobrevivir financieramente. El hecho de no ser lucrativa no quiere decir que se puede hacer sin pensar en una forma de retribución, pero esa forma de retribución, aún no siendo lucrativa, puede tener para el que la acomete tanto interés como el puro lucro, el puro beneficio literario<sup>50</sup>. La supervivencia puede medirse en términos de un presupuesto equilibrado, liquidez, control del gasto, etc. Una dirección financiera correcta y una declaración apropiada de los resultados financieros ayudará a asegurar la supervivencia de dichas entidades<sup>51</sup>.

Hay que pensar que se entiende como no lucrativo porque el excedente económico-contable entre ingresos y gastos no se reparte entre los gestores o miembros de las instituciones, de ahí la clasificación de no mercantil, sino que cumple funciones de satisfacción de necesidades sociales y asignación de recursos. Es el viejo problema de ¿Qué? ¿Cómo? ¿Dónde? y ¿Para quién producir? unido a lo que algunos han denominado el paradigma del bienestar social: ¿Quién consigue qué? ¿Dónde? y ¿Cómo?<sup>52</sup>.

Estas instituciones, en su colaboración a la problemática económico-social, tienen que utilizar criterios de rentabilidad social a la hora de actuar como agentes inversores o de gasto. Comúnmente se incluyen en el grupo de entidades no lucrativas organizaciones tan heterogéneas como: organizaciones eclesióstas, partidos políticos, sindicatos, clubes y federaciones deportivas, Cruz Roja, Cáritas y fundaciones y asociaciones.

Al referirse a las organizaciones no lucrativas algunos autores hablan del Tercer Sector. Bajo este concepto genérico de Tercer Sector se engloba un entresijo de instituciones no lucrativas con estructuras jurídicas diversas -asociaciones, fundaciones, cooperativas, clubes, sindicatos- y que a su vez responden a objetivos e intereses bien diferenciados. A simple vista ya se detecta que entre una asociación profesional y una asociación benéfica no existe una identificación de objetivos,

---

<sup>50</sup>GARRIGUES Y DIAZ-CANABATE, ANTONIO. "La fundación como una empresa de promoción y prestación de servicios". Temas actuales de Fundaciones, nº 6, Centro de Fundaciones, 1.982, p. 18.

<sup>51</sup>WEINSTEIN, EDWARD A. "Forging nonprofit accounting principles". The Accounting Review, vol. LIII, nº 4, oct. 1.978, p. 1015-1016.

<sup>52</sup>BARRENO VARA, GUILLERMO. "La colaboración de los economistas..." Op. cit. p. 56.



aunque utilicen una estructura jurídica similar como la de ser instituciones sin fines de lucro<sup>53</sup>.

Características:

a) ausencia del objetivo de maximizar los beneficios económicos. Su objetivo es la maximización del bienestar de sus socios o usuarios. Esto nos permite crear dos grandes grupos:

a.1.- organizaciones de proyección externa y de carácter altruista, que persiguen fines de interés general y cuyos beneficiarios son terceras personas no pertenecientes a la institución.

a.2.- organizaciones de proyección interna cuyos objetivos están dirigidos a incrementar el bienestar de los miembros que pertenecen a dicha organización.

b) tratamiento fiscal diferenciado, como consecuencia de su carácter de subsidiariedad en la provisión de bienes de responsabilidad pública en alguna de ellas y, en general, de su propio objetivo de reinvertir las plusvalías generadas.

c) tendencia a ser instituciones de servicios.

d) restricciones en los objetivos y estrategias: tienen menor libertad de variar los objetivos y tienden a modificar sus estrategias más lentamente, ya que sus órganos de decisión son más complejos.

e) órganos de dirección débiles: en muchas ocasiones la responsabilidad de la dirección recae en una persona elegida más por motivos políticos o financieros que por su habilidad de gestión. Al mismo tiempo, el órgano directivo suele estar insuficientemente informado repercutiendo en decisiones que no son las óptimas.

f) fuerte dominio de los profesionales (artistas, médicos, maestros, científicos, etc.). En las organizaciones profesionales, las estrategias de promoción y gestión suelen estar influenciadas por criterios que inciden más en la "calidad" que en la eficiencia en la gestión de los recursos<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup>MONTSERRAT, JULIA. "Hacia una teoría económica del Tercer Sector: una primera aproximación." Economistas, nº 51, oct-nov. 1.991, p. 48.

<sup>54</sup>MONTSERRAT, JULIA. "Hacia una teoría económica..." op. cit. p. 49.

De una importante categoría de organizaciones no lucrativas: "las organizaciones voluntarias", podemos hacer la siguiente clasificación<sup>55</sup>:

1. SERVICIO Y ACCION COMUNITARIA: enfocadas a la mejora o sostenimiento tanto de las características físicas generales de una comunidad o de la vida económica y social de los residentes. Podemos subdividirla en:

a) grupos de servicio cívico: servicio a la comunidad general sin necesidad de enfocar a un único problema; incluye clubs juveniles y escolares, así como clubs de adultos como Rotary y Soroptimists,

b) grupos de desarrollo comunitario: mejora institucional y socioeconómica de la comunidad,

c) grupos de mejora de las cercanías: preservación e incremento de la situación social y otros en los alrededores o en la comunidad,

d) participación de los ciudadanos en los grupos de gobierno,

e) trabajos de discusión y planificación de política general con participación de ciudadanos,

f) grupos de protección de la comunidad.

## 2. AYUDAS A LA SALUD:

a) programas en instituciones de internamiento general: medicina general, psiquiátricos y otros tipos de hospitales, clínicas y enfermerías,

b) programas comunitarios: asistencia postoperatoria, centros de rehabilitación, centros municipales de salud mental,

c) agencias y organizaciones de investigación y ayuda al tratamiento: American Heart Association; American Cancer Society,

d) grupos operativos especiales o programas de rehabilitación: teléfono de la esperanza, grupos voluntarios de ambulancias, programas para minusválidos e incapacitados, enfermeras voluntarias,

e) grupos de prevención de enfermedades y accidentes.

## 3. EDUCATIVAS:

a) programas de educación escolar,

b) programas de tutoría en escuelas,

---

<sup>55</sup>HORTON SMITH, DAVID; BALDWIN, BURT R.; WHITE, EUGENE D. "The nonprofit sector." The Nonprofit Organization Handbook, 2ª ed. McGraw-Hill Book Company, 1.988.

- c) grupos de ayuda a escolares,
- d) programas de preescolar,
- e) programas de educación general para adultos,
- f) programas de educación en sindicatos y lugares de trabajo,
- g) programas para jóvenes y adultos de iglesias, sinagogas y otros,
- h) programas de educación política de partidos políticos y otros,
- i) asociaciones de alumnos de escuelas y colegios,
- j) asociaciones de padres y enseñantes,
- k) consejos escolares de padres y ciudadanos,
- l) consejos escolares (para todas las escuelas de un área).

#### 4. DESARROLLO Y MEJORA PERSONAL:

- a) organizaciones de desarrollo personal de los jóvenes: Boy Scouts, Girl Scouts, YMCA/YWCA,
- b) organizaciones de desarrollo personal de adultos, grupos de meditación, grupos de discusión literaria.

#### 5. DIFUSION Y COMUNICACION DE LA INFORMACION:

- a) grupos de educación informal, relaciones públicas y conocimiento,
- b) grupos de información de asistencia técnica que proporcionan información al público con el que están en contacto: bibliotecas, etc.,
- c) grupos que proporcionan fuentes de asistencia técnica y otras fuentes de ayuda.

#### 6. CIENTIFICAS, TECNICAS Y DE INGENIERIA

- a) asociaciones profesionales de especialistas en un determinado campo científico o técnico, incluyendo la ingeniería,
- b) asociaciones profesionales del campo de los estudios humanísticos,
- c) sociedades honorarias científicas,
- d) centros de investigación no lucrativos y grupos con personal o consejos voluntarios.

#### 7. ASISTENCIA SOCIAL

- a) problemas básicos de supervivencia: trabajo y empleo, nutrición y alimentación, vivienda, vestido, transporte, asistencia a viajeros, seguridad vial, pobreza y cementerios,

- b) grupos con problemas urgentes de supervivencia: ayuda a refugiados, inmigrantes, gente sin hogar y víctimas de desastres,
- c) grupos con problemas matrimoniales y de familia: asesoramiento familiar, matrimonial, ayuda urgente a niños, canguros, adopción, padres adoptivos, control de la población, asesoramiento a jóvenes y niños, planificación familiar, control de la natalidad, aborto y asilo para fugitivos y madres solteras.
- d) problemas de relaciones de amistad y grupos con problemas de aislamiento social,
- e) grupos con problemas en las relaciones dentro del grupo: derechos civiles y problemas interraciales e interétnicos,
- f) ayuda legal y grupos con problemas en derechos legales,
- g) grupos con problemas de crimen y delincuencia,
- h) grupos con problemas de drogas y alcohol,
- i) otros problemas personales y grupos de rehabilitación: homosexuales, retrasados mentales, demasiado altos, obesos, etc.
- j) reclutamiento de voluntarios, formación o grupos de investigación,
- k) grupos de consulta y asistencia técnica.

## 8. AYUDA A DESFAVORECIDOS Y MINORIAS

## 9. ACCION POLITICA

- a) conciencia política y compromiso político general,
- b) clubs de partidarios políticos y partidos políticos,
- c) programas de campañas políticas, grupos o comités,
- d) presión e influencia política, interés público, derechos civiles,
- e) grupos de acción clandestina, resistencia y terrorista.

## 10. MEDIO AMBIENTE Y ECOLOGIA:

- a) preservación de áreas naturales; conservación de pantanos, bosques y tierras; preservación de peces, caza y fauna; protección de parques y animales domésticos,
- b) grupos para reducción de la contaminación ambiental,
- c) reciclaje, saneamiento y residuos sólidos,
- d) mejora y limpieza del medio ambiente, control de roedores y otros grupos de control de plagas,
- e) planificación del uso de terrenos, control del establecimiento de asentamientos; transporte público,
- f) desarrollo de sistemas de energía y conservación de los recursos, planificación o gestión; preservación del ecosistema mundial o a gran escala, como prevención de la desertización y control biológico.

## 11. ASISTENCIA AL CONSUMIDOR:

- a) asistencia pre y post compra,
- b) defensa del consumidor,
- c) investigación en protección al consumidor y educación pública,
- d) cooperativas de consumidores,
- e) sindicatos de crédito y mutuas de seguro de vida no lucrativas.

## 12. ASUNTOS INTERNACIONALES Y TRANSNACIONALES:

- a) asistencia al desarrollo y transferencia y asistencia técnica,
- b) asistencia humanitaria y médica,
- c) intercambio cultural, grupos de amistad, intercambio científico o técnico e intercambio de estudiantes,
- d) asuntos exteriores y análisis de la política externa, grupos de discusión o estudio,
- e) grupos pacifistas,
- f) interrupción de conflictos, guerras, rebeliones,
- g) misiones religiosas,
- h) grupos de acción con exiliados políticos,
- i) expansión del transporte y comercio exterior.

## 13. RELACIONADOS CON LA OCUPACION:

- a) asociaciones de empresarios, transportistas, industrias, gobiernos, profesionales,
- b) asociaciones de directores o propietarios agricultores,
- y
- c) sindicatos y asociaciones de empleados.

## 14. OCIO Y TIEMPO LIBRE

- a) deportes, atletismo y recreo,
- b) hobbies y grupos de juego,
- c) grupos de participación y espectadores: clubs de fans, de viajes, de asistencia al teatro o cine, de asistencia a eventos deportivos, clubs de lectura,
- d) grupos artísticos, literarios, de discusión literaria, musical, pequeños grupos de teatro, corales, musicales, etc.,
- e) sociales y de compañerismo: grupos de militares y veteranos, fraternidades, antiguos alumnos, jubilados.

## 15. RELIGION:

- a) iglesias, sinagogas y comités asociados,
  - b) clubs y sociedades de estudio, trabajo, etc...
- relacionados con iglesias y sinagogas,
- c) grupos éticos, ideológicos y filosóficos.

## 16. PERVERTIDOS Y CRIMINALES.

## 17. OBTENCION Y DISTRIBUCION DE FONDOS.

## 18. OBJETIVOS GENERALES, MULTIPLES Y OTROS.

## MERCADO EN EL QUE ACTUAN

El marco conceptual de la teoría neoclásica ha desarrollado el análisis de las relaciones económicas basándose en el modelo organizativo en régimen de propiedad privada, en el cual todos los bienes y servicios se consumen individualmente. Se asume que el intercambio de bienes entre dos individuos no tiene lugar a no ser que las dos partes tengan una ganancia neta en el intercambio. En el proceso de intercambio, la utilidad marginal del bien que va a ser adquirido va disminuyendo, mientras la utilidad marginal del bien que va a ser entregado va aumentando, hasta que las dos utilidades marginales se igualan.

No fue hasta mediados de los años cincuenta, cuando se empezó a hacer una distinción conceptual entre bienes y servicios puramente privados y aquellos puramente públicos. Ello permitió que se contemplaran otro tipo de bienes como los bienes "club", como otra clase de bienes que no son estrictamente privados.

Posteriormente, se han ido realizando tímidos intentos de acotar un poco más el terreno introduciendo otros conceptos, como el de bienes colectivos, el cual estudia un tipo de organización no lucrativa que produce bienes que no son los estrictamente públicos pero que se diferencian de los bienes clubs. La aparición de las organizaciones no lucrativas se debe tanto al fallo de mercado (ineficiencia del mercado debido al carácter público de estos bienes) como al fallo del Gobierno en asegurar una provisión pública de recursos eficiente<sup>56</sup>.

Hay un conflicto de intereses entre demanda y oferta: los demandantes quieren más calidad y cantidad a un menor precio,

---

<sup>56</sup>MONTSERRAT, JULIA. "Hacia una teoría económica..." op. cit. p. 50.

mientras los ofertantes quieren lo contrario. El fallo del mercado aumenta este conflicto, generando una demanda de formas organizativas alternativas<sup>57</sup>.

La mayor parte de las aportaciones teóricas posteriores han hecho hincapié en examinar las causas de la aparición de las organizaciones no lucrativas:

- factores por parte de la oferta: ventaja en los costes, más dignas de confianza,
- factores por parte de la demanda: exceso de demanda, demanda diferenciada para ciertos grupos<sup>58</sup>.

Existe un determinado tipo de relaciones económicas, que no se producen dentro del mecanismo de intercambio utilizado por el sector privado "mercado", ni tampoco dentro del contexto del sector público, sino que utiliza instrumentos de uno y otro a la vez. No obstante, encontramos un determinado tipo de bienes que están más próximos a las características del sector privado - "quasi privados"- y por el otro lado del segmento encontramos otra categoría de bienes más próximos a los bienes públicos - "quasi públicos"<sup>59</sup>.

- bienes privados:

- \* son "exclusivos", el consumo de una unidad por un individuo excluye a otros individuos de poder consumirlo,
- \* cada unidad que se añade a la producción requiere un coste adicional,
- \* las relaciones económicas de intercambio se producen en el marco del "mercado" mediante el sistema de fijación de precios.

- bienes clubs:

- \* con de "consumo rival", pero no aplican el principio de "exclusión" en sentido estricto, sino que el consumo de un bien puede ser compartido por otros individuos. Existe en parte, la propiedad de exclusión, ya que utilizarlos simultáneamente no resulta posible pero su uso puede ser compartido por varias personas en un determinado período de tiempo<sup>60</sup>.

- bienes públicos:

---

<sup>57</sup>BEN-NER, AVNER Y VAN HOOMISEN, THERESA. "Nonprofit organizations in the mixed economy." *Annals of Public and Coop. Economics*, vol. 62 1.991, nº 4, p.525.

<sup>58</sup>MONTSERRAT, JULIA. "Hacia una teoría económica..." op. cit. p. 50.

<sup>59</sup>MONTSERRAT, JULIA. "Hacia una teoría económica..." op. cit. p. 50.

<sup>60</sup>Ver BEN-NER Y VAN HOOMISSEN. "Nonprofit Organizations in the mixed economy" op. cit. p. 527.

- \* son de consumo no rival,
- \* no aplican el principio de exclusión<sup>61</sup>,

- bienes "quasi-privados": incorporan en la función de actividad de los individuos la dimensión del grupo, mientras que los individuos que consumen bienes privados no lo tienen en cuenta, porque el grupo es la unidad o la familia. La consideración del tamaño de la organización tendrá una repercusión en los costes del grupo. Así, a medida que se incrementa el número de socios tanto menor será las cuotas para cualquier miembro del grupo, hasta llegar a un punto de congestión en que la utilidad que se deriva de compartir dicho bien es inferior al beneficio de reducir los costes,

- bienes "quasi-públicos":

\* su oferta va dirigida al objetivo de corrección de desigualdades, o de redistribución de renta,

\* la característica de externalidad que presentan muchos de ellos hace que no siempre sea posible la tarificación vía precios o cuotas, debiendo recurrirse a fuentes de financiación externa como son: los donativos, voluntariado, subvenciones, etc. Su industria no es rentable, no siendo posible la distribución a través del mercado, vía precios; el Gobierno tiende a asignar recursos para asegurar la producción de aquellos bienes que son necesarios a la sociedad y que el mercado no asegura una distribución eficiente de los recursos<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup>Ver BEN-NER Y VAN HOOMISSEN. "Nonprofit Organizations in the mixed economy" op. cit. p. 529.

<sup>62</sup>MONTSERRAT, JULIA. "Hacia una teoría económica..." op. cit. p. 50 y sig.



## I. LEGISLACION

### 1. LA PERSONA JURIDICA

#### 1.1. CONCEPTO

"Tras fuertes discusiones doctrinales y balbuceantes apariciones en dos proyectos de Código Civil, para asentarse definitivamente en los artículos 35 y siguientes del texto legal definitivo<sup>63</sup>".

Jurídicamente la personalidad se reconoce a las personas físicas a las 24 horas de su nacimiento (capacidad jurídica) para ser sujeto de derechos y al alcanzar la mayoría de edad (capacidad de obrar) para ser sujeto de obligaciones, como norma general.

Sin embargo, el Derecho reconoce personalidad a otras entidades distintas al hombre, con personalidad única e independiente de los individuos que la forman en cada momento; son organizaciones creadas para la consecución de variados fines, lucrativos o no, que el hombre por sí solo no podría conseguir. Son las "personas jurídicas", que Albaladejo define como "organización encaminada a la consecución de un fin, a la que el Derecho acepta como miembro de la comunidad otorgándole capacidad jurídica<sup>64</sup>".

Existen dos tipos de reconocimiento de la personalidad en función del momento en que se produce<sup>65</sup>:

1º Genérico: automático cuando se dan determinadas circunstancias. Dentro de este hay dos clases:

- por libre constitución: por el simple hecho de su constitución,

- por disposiciones normativas: cuando se precisa algún otro requisito, que suele ser la inscripción en algún Registro determinado.

---

<sup>63</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos..." op. cit. p. 51

<sup>64</sup>ALBALADEJO, MANUEL. Compendio de derecho civil. Librería Bosch, Barcelona 1.987, p. 68.

<sup>65</sup>ALBALADEJO, MANUEL. Op. cit. p. 70.

2º Específico: requiere una decisión de los poderes públicos, que la concederán de forma individualizada para cada ente. El Código civil (art. 35) dice que son personas jurídicas las corporaciones, asociaciones y Fundaciones de interés público reconocidas por la ley y su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a Derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.

La fundación, con carácter general, tiene personalidad jurídica desde el mismo momento en que se constituye, excepción hecha de la de carácter cultural que gozará de personalidad jurídica cuando quede válidamente constituida.

Como dice Badenes Gasset<sup>66</sup>: "Con evidente raquitismo y notoria falta de sistematización aparece regulada en el Código Civil la materia de la personalidad jurídica, capacidad civil, nacionalidad, domicilio y extinción de las Fundaciones y la aceptación y repudiación por ellas de herencias", aunque sí recoge las Fundaciones como tales, considerándolas una afectación patrimonial que precisa para su funcionamiento únicamente de un capital que produzca réditos suficientes para alcanzar el fin establecido por el fundador.

En su concepción inicial "el Código Civil en su sistema general repudia la vinculación de bienes de modo perpetuo o indefinido y así al discutirse la regulación que habría de darse en él a la sustitución fideicomisaria, hubo general acuerdo en limitarla a la segunda generación porque permitir que se establezca indefinidamente en favor de muchas generaciones es volver a amortizar y esterilizar la tierra, resucitar la vinculación y herir un alto interés social. Por eso, una sola excepción se hace y es en favor de las Fundaciones benéficas fundadas y dirigidas por particulares; mas es porque en ellas se atiende a los intereses colectivos, a los intereses públicos<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado. 3ª ed. Librería Bosch, Barcelona, 1.986, p. 99-100.

<sup>67</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos..." Op. cit. p. 51.

## 1.2. ORGANOS DE LA PERSONA JURIDICA

Las personas jurídicas no pueden actuar por sí mismas, es necesario que las representen personas físicas con capacidad de obrar en sus relaciones con terceros: en la formalización de contratos, el ejercicio de derechos y cumplimiento de obligaciones, etc, que son las que conforman sus órganos.

Los órganos pueden ser unipersonales o colegiados y ser uno o varios, caso en que cada uno de ellos estará encargado de una determinada área de actuación.

Los actos realizados por los órganos se considerarán hechos por la persona jurídica en cuyo nombre actúan, por lo tanto será responsable de todos los actos realizados en su nombre por dos razones:

- si se beneficia de los actos que estos órganos realizan, es lógico que sea responsable de ellos;
- los terceros con los que se realizan los negocios, los hacen teniéndola en cuenta a ella y no a todos los miembros de sus órganos.

Todo ello sin perjuicio que esas personas respondan por sus actividades: el artículo 1.101 Código civil dice que quedan sujetos a indemnización de los daños y perjuicios causados, los que en cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas<sup>68</sup>, salvo aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que previstos, fueran inevitables (art. 1.105 C.c.).

---

<sup>68</sup>Art. 1.904 C.c.: El que paga el daño causado por sus dependientes puede repetir de éstos lo que hubiere satisfecho.

### 1.3. CLASIFICACION

Siguiendo a Albaladejo, distinguimos tres posibles clasificaciones<sup>69</sup>:

#### 1º.- Públicas y Privadas:

a) públicas (de Derecho Público): "encuadradas en la organización estatal", sin perjuicio de que en algún momento actúen como sujetos de Derecho privado, esto es, sin estar revestidas de la potestad pública.

b) privadas (de Derecho Privado): "no forman parte de la organización estatal".

#### 2º.- Según su estructura interna:

a) asociaciones: constituidas por "una pluralidad de personas (miembros) agrupadas", tengan o no finalidad lucrativa en su actividad. Se incluyen tanto sociedades (que persiguen la obtención de un beneficio), como asociaciones sin finalidad lucrativa.

b) Fundaciones: no constituidas por una pluralidad de personas, "sino por una organización de bienes creada por una persona (fundador) para perseguir el fin que éste le marque, según las directrices que le fije". La esencia de esta persona jurídica es la realización del fin fundacional<sup>70</sup>.

Con esta clasificación queda delimitada la diferencia entre Fundación y cualquier otro tipo de persona jurídica, aunque en algún momento su actividad o finalidad coincidan: "una asociación es una institución derivada de un concurso de voluntades que consiste en una agrupación, con vocación de permanencia, de una pluralidad de personas para la realización de unos fines sin ánimo de lucro. Del concepto se desprende la exclusión del régimen jurídico de las asociaciones,..., de las Fundaciones -o agrupaciones de capital dirigidas al cumplimiento de unos fines benéficos, culturales, etc.<sup>71</sup>".

---

<sup>69</sup>ALBALADEJO, MANUEL. Op. cit. p. 69.

<sup>70</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos...". Op. cit. p. 51.

<sup>71</sup>PECES-BARBA, GREGORIO; QUADRA SALCEDO, TOMAS; MOHEDANO, JOSE M<sup>a</sup>; GONZALEZ, PEDRO. Sobre las libertades políticas en el estado español. Fernando Torres-Editor. Valencia, 1.977, p. 101.

### Características destacables:

#### - Asociación:

- \* los asociados se benefician del desarrollo de la entidad y sus directivos son socios,
- \* fin altruísta, aportaciones que permiten desarrollarse; se regulan por la voluntad de sus socios,
- \* concurso de voluntades para cumplir fines estatutarios,
- \* solidaridad o unión de fuerzas de varias personas, voluntad colectiva.

#### - Fundación:

- \* las personas que prestan sus servicios y los beneficiarios no son asociados,
- \* fin altruísta y medios o patrimonio; los estatutos son su norma de funcionamiento,
- \* decisión unilateral de destinar un patrimonio a un fin,
- \* manifestación a perpetuidad de voluntad humana externa<sup>72</sup>.

Aunque el sostenimiento económico de las Fundaciones debe excluir las aportaciones de los beneficiarios, en realidad, muchas Fundaciones pueden desarrollar sus servicios con las contraprestaciones que reciben<sup>73</sup>.

Badenes Gasset en la presentación de su obra dice que ésta no se refiere a "la asociación que tiene por efecto producir, a través de la concentración, el crecimiento de las fuerzas individuales posibilitando la consecución de un resultado que de otro modo sería irrealizable, o realizable con menor eficacia, sino específicamente a otra segunda categoría de figuras sociales radicalmente distinta caracterizada por estar el fin predeterminado por la voluntad de un solo individuo, y como la persona que lo ha determinado no puede, por la duración limitada de la vida humana, atender perpetuamente a su realización, quiere y ordena que otros continúen su obra cumpliendo aquel fin. Es la figura de la Fundación<sup>74</sup>.

#### 3º.- Según la finalidad que persigan:

- a) de interés público: tienen como finalidad promover el bien común,
- b) de interés privado: persiguen un fin de utilidad particular.

---

<sup>72</sup>BARRENO VARA, GULLERMO. "La colaboración..." op. cit. p. 57.

<sup>73</sup>BARRENO VARA, GULLERMO. "La colaboración..." op. cit. p. 58.

<sup>74</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado. Op. cit. p. 7.

#### 1.4. DOMICILIO DE LA PERSONA JURIDICA

El domicilio de la persona jurídica determina su nacionalidad. Así serán españolas las que tengan domicilio en territorio español y extranjeras las que radiquen en otro país.

Se considerará domicilio de la Fundación aquel que la Ley que la ha creado, sus estatutos o reglas fijen; en caso contrario se considerará como tal el lugar donde se establezca su representación legal o se ejerzan sus principales funciones (art. 41 C.c.).

El Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas dice, artículo 4: "Serán de nacionalidad española las Fundaciones culturales privadas que reúnan el requisito siguiente fijado en el artículo 28 del Código Civil: que tengan el concepto de personas jurídicas con arreglo a las disposiciones del presente Código".

Las asociaciones con domicilio en el extranjero tendrán en España la consideración y derechos que determinen los tratados o leyes especiales.

### 1.5. CAPACIDAD DE LA PERSONA JURIDICA

Las personas jurídicas por el hecho de estar formadas por personas físicas dotadas de capacidad jurídica y de obrar, tienen plena capacidad para ser sujetos de derechos y titulares de obligaciones.

Sólo en algunos casos relacionados con la aceptación de herencias necesitan que su capacidad sea completada:

- Los representantes de asociaciones, corporaciones y Fundaciones capaces de adquirir podrán aceptar la herencia; mas para repudiarla necesitan aprobación judicial, con audiencia del Ministerio Público (art. 993 C.c.).

- Los establecimientos públicos oficiales no podrán aceptar ni repudiar herencia sin la aprobación del Gobierno (art. 994 C.c.).

- Las Fundaciones tienen plena capacidad para ser titulares de un patrimonio y adquirir bienes patrimoniales, con la salvedad que si se trata de Fundaciones benéficas, en el caso particular de ser manos muertas (sin capacidad de enajenación de bienes) sólo pueden tener en su patrimonio aquellos bienes precisos para el desarrollo de su actividad, "debiendo convertir los demás en inscripciones intrasferibles de la Deuda del Estado a nombre de la Fundación<sup>75</sup>".

---

<sup>75</sup>ALBALADEJO, MANUEL. Op. cit. p. 73.

## 1.6. MODIFICACIÓN Y EXTINCIÓN DE LA PERSONA JURÍDICA

La modificación puede derivarse de la voluntad de la propia persona a través de una decisión de sus órganos, o ser dispuesta por la autoridad.

Las causas de extinción pueden estar fijadas en la Ley, en el documento constitutivo de la persona jurídica o deberse al cumplimiento de una determinada condición:

- a) haber expirado el plazo durante el cual funcionaban legalmente,
- b) haber realizado el fin para el cual se constituyeron,
- c) ser ya imposible aplicar al fin la actividad y los medios de que disponían.

En estos casos se dará a los bienes la aplicación que las leyes, estatutos o cláusulas fundacionales les hubiesen en previsión asignado. Si nada se hubiere establecido, se aplicarán a la realización de fines análogos en interés de la región, provincia o Municipio que principalmente debieran recoger los beneficios de las instituciones extinguidas (art. 39 C.c.).

- d) muerte o insolvencia de cualquiera de los socios,
- e) voluntad de cualquiera de los socios (art. 1.700 C.c.).

Se exceptúan de lo dispuesto en las letras d) y e) las sociedades civiles en los casos en que deban subsistir con arreglo al Código de Comercio.

Cuando se declare la disolución de una sociedad por fin ilícito, las ganancias se destinarán a los establecimientos de beneficencia del domicilio de la sociedad y, en su defecto, a los de la provincia (art. 1.666 C.c.).



## 2. LA FUNDACION

### 2.1. DEFINICION

"La Fundación es una obra que, para la consecución de un determinado fin, se erige en ente autónomo<sup>76</sup>."

Son organizaciones privadas sin ánimo de lucro que cuentan con fondos propios (capital fundacional) con cuyas rentas se nutre el programa de actividades, o bien reciben del sector privado dotaciones presupuestarias para aumentar su capital<sup>77</sup>. Son un patrimonio separado, orientado a un fin, administrado según el mismo<sup>78</sup>.

Existe:

- voluntad del fundador,
- organización, funcionamiento y actuación adecuada,
- personas que tienen que cumplir el fin ordenado,
- dotación de medios económicos para el cumplimiento formando un "universitas bonorum",
- interés público<sup>79</sup>.

El Real Decreto de 14 de marzo de 1.899, que puede tomarse como una de las normas básicas que afectan a la actividad de las Fundaciones en general, aunque en particular se refiera a las de carácter benéfico dice, en su artículo 2: "Son instituciones de Beneficencia los establecimientos o asociaciones permanentes destinados a la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales o físicas, como Escuelas, Colegios, Hospitales, Casas de Maternidad, Hospicios, Asilos, Manicomios, Pósitos, Montes de Piedad, Cajas de Ahorros y otros análogos, y las Fundaciones sin aquel carácter de permanencia, aunque con destino semejante, conocidas comúnmente con los nombres de Patronatos, Memorias, Legados, Obras y Causas Pías."

---

<sup>76</sup>ALBALADEJO, MANUEL. Op. cit. p. 79.

<sup>77</sup>DIEZ HOCHLEITNER, RICARDO. "Razón de ser de las fundaciones..." Op. cit. p. 7.

<sup>78</sup>BANACLOCHE PEREZ, JULIO. "Las Fundaciones y la Hacienda Pública". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía nº 37, p. 11.

<sup>79</sup>FABRA VALLE, GERMAN. Formularios de sociedades civiles, comunidades, asociaciones, corporaciones, fundaciones y cooperativas. Neo Ediciones, S.A. 1.993, p. 239.

Según definición del Foundation Centre norteamericano, son organizaciones sin ánimo de lucro (procedentes generalmente de una sola persona, familia o empresa) para ejecutar un programa dirigido por los fiduciarios o patronos y creadas para sostener o ayudar actividades educativas, sociales, caritativas, religiosas o de otra naturaleza, que tienen por objeto el bienestar de la sociedad en general, mediante, principalmente, la concesión de ayudas a otras organizaciones de carácter altruista<sup>80</sup>.

Definición seguida por el Foundation Directory en los EE.UU.: "una organización no gubernamental, no lucrativa, poseedora de un fondo principal propio, dirigido por sus propios fideicomisarios o directores, y establecida para mantener o ayudar en actividades sociales, educativas, caritativas, religiosas o de otro tipo, en servicio del bien común". De acuerdo con esto debe ajustarse a los siguientes criterios:

- fines reconocidos como caritativos o "en beneficio público",

- poseer un activo fijo sustancial, pues su naturaleza es esencialmente permanente,

- tener discreción a la hora del reparto de su dinero dentro de un área con fines caritativos o públicos, descrita en términos generales. Se excluyen las causas particulares como hospitales, escuelas o universidades,

- no debe ser un órgano subordinado o exclusivamente ligado a alguna otra institución que entre dentro de una categoría diferente,

- las organizaciones creadas por gobiernos quedan excluidas, salvo que:

- sus fondos estén abiertos a contribuciones de personas o corporaciones privadas, y

- estén dirigidas por consejos de fideicomisarios independientes del control político o administrativo por parte del Gobierno,

- también se excluyen las organizaciones religiosas, a no ser que se ajusten bastante estrictamente a los criterios básicos de activo fijo, independencia y discreción,

- el Directorio Internacional de Fundaciones añade que deberá operar internacionalmente de algún modo:

- concediendo subvenciones, más allá de sus fronteras,

- participar en proyectos o investigación en otros países o a escala internacional,

- subvenciones, becas, etc. a extranjeros, o sin restricción de nacionalidad,

---

<sup>80</sup>RENZ, LOREN; FECZKO, MARGARET. "Las Fundaciones en los EE.UU de Norteamérica (I)", Boletín Centro de Fundaciones, nº 43, 1º trim. 1.991, p. II.

- financiar viajes o celebrar congresos internacionales,
- publicar trabajos manifiestamente dirigidos a lectores internacionales.

- A estas se pueden añadir:

- aquellas de tanta riqueza que, aunque formalmente se vean limitadas a fronteras regionales o nacionales, sus actividades se llevan a cabo a tan gran escala que tengan un impacto internacional,
- organizaciones nacionales e internacionales que trabajan para los fines comunes de instituciones que también pueden figurar en la lista: Consejo de Fundaciones de EE.UU., el National Council for Voluntary Organisations y el Volunteer Centre en el Reino Unido, o el Consejo Internacional de Agencias Voluntarias en Ginebra.

Queda obvio que la denominación "Fundación" o su equivalente en otros idiomas no es suficiente ni necesaria. Existen muchas Fundaciones así denominadas que no reúnen los requisitos (son instrumentos gubernamentales o únicamente para causas o instituciones particulares), mientras que a muchas organizaciones cualificadas, se las denomina fideicomiso, corporación, fondo, caridad, instituto u otros nombres. Tampoco es relevante la forma de incorporación legal, con tal que la organización tenga el reconocimiento público de que es una organización "caritativa" o "para el bien público" al amparo de las leyes de su país<sup>81</sup>.

---

<sup>81</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad..." op. cit. p. V y VI

## 2.2. CONSTITUCION

La constitución puede deberse a la Administración (Fundación de Derecho público), o a una persona física o jurídica, que lo realiza por un acto inter vivos o mortis causa<sup>82</sup> (Fundación de Derecho privado).

La institución y fijación de Fundación mortis causa resulta posible y se practica mucho en la mayoría de los sistemas legales. La ficción legal más frecuente consiste en que la Fundación existe en el mismo momento de entrada en vigor del testamento del donante. Alternativamente, en la creación de una Fundación por medio de un testamento puede considerarse también como una orden o dictado a sus herederos para que creen la Fundación. En Francia, la orden o dictado (legs avec charge) se efectúa no a los herederos, sino a un legatario o asignatario, normalmente una organización. Es precisamente en este campo donde más marcada está la diferencia entre las leyes de Francia e Inglaterra y las de los países cuyos sistemas siguen uno u otro modelo. En Francia, los derechos de los herederos a su parte legítima limitan considerablemente la libertad del testador para disponer de sus bienes tras su muerte, libertad que resulta casi total en el derecho inglés. Un corolario de la filosofía de un país en lo que se refiere a la creación de Fundaciones mortis causa se encuentra en su tratamiento fiscal de la Fundación beneficiaria de un legado. En numerosos países (Bélgica, Alemania, Italia, Reino Unido, por mencionar sólo algunos) el beneficiario puede obtener una exención fiscal total si atiende a determinadas causas que se consideran de interés público. En otros países (Dinamarca, Países Bajos) puede exigir una tasa fiscal especial. Evidentemente, y en muchos casos, los testadores no desean crear una nueva Fundación y se limitan a dejar su legado a una o más Fundaciones ya existentes.

La institución intervivos se considera en la mayoría de los casos legales como un acto unilateral a cargo de una o varias personas naturales o legales, incluso cuando resulte conveniente a las autoridades públicas.

La voluntad fundacional se puede manifestar de cualquier forma susceptible de producir efectos jurídicos (art. 6.1 C.c.).

En las Fundaciones de carácter privado la Administración ejerce protectorado, esto es, control e inspección para velar por el cumplimiento del interés público y lo establecido por el

---

<sup>82</sup>Validez de la fundación mortis causa: "En la Fundación testamentaria no sólo se declara en el testamento la voluntad de instituir una obra, sino que se llama como heredera o legataria del patrimonio del testador la obra misma, con el fin de que tenga una donación". BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado, p. 78.

fundador, que suele fijar una serie de reglas que rigen la marcha de la obra.

La Carta Fundacional de la entidad se otorgará en escritura pública por el fundador, o en su defecto, por el Protectorado dentro de los seis meses siguientes a ser requeridos para ello (art. 6.3). En ella se especificarán, sin perjuicio de todas aquellas condiciones lícitas que los fundadores establezcan, los siguientes extremos señalados en el artículo 6 del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas:

1. nombre, apellidos y estado civil de los fundadores, si son personas físicas, o el nombre o razón social, si son personas jurídicas; en ambos casos se mencionará también la nacionalidad y el domicilio de los mismos,

2. nombre, apellidos, estado civil y facultades de las personas que otorguen la Carta Fundacional si son distintas de las antes mencionadas.

3. voluntad de constituir una Fundación Cultural Privada.

4. Estatutos ajustados a las prescripciones del artículo siguiente.

5. dotación inicial, con expresión, en su caso, de la inversión de los distintos elementos patrimoniales que la integren.

6. nombre y domicilio de las personas que inicialmente constituyan los órganos de gobierno de la Entidad. La aceptación de sus cargos puede recogerse en el acto de otorgamiento de la Carta Fundacional, en escritura pública independiente o en otro documento cuyas firmas sean legitimadas.

La Carta fundacional se inscribirá en el Registro de Fundaciones culturales privadas (art. 83.1, FCP), requisito constitutivo de su personalidad jurídica y sólo procederá cuando previamente hayan sido reconocidas y calificadas como tales por el Ministerio de Educación y Ciencia<sup>83</sup>.

El acto fundacional suele ir acompañado de un acto de donación "por el que se adscriben bienes para cumplir su fin"<sup>84</sup>.

---

<sup>83</sup>"Una vez creado el substrato de la Fundación, se necesita el reconocimiento del Estado, pues la personalidad únicamente puede emanar del orden jurídico". BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado. op. cit. p. 78.

<sup>84</sup>ALBALADEJO, MANUEL. op. cit. p. 82.

### 2.3. EL NEGOCIO FUNDACIONAL

Del negocio de fundación en el campo privado, Badenes dice que<sup>85</sup> "la institución es promovida por la voluntad individual del fundador, esto es, el instituyente declara querer que un cierto instituto u otra obra surja con carácter de autonomía, precisa el fin y la individualidad y asigna normalmente el patrimonio necesario para su funcionamiento."

De esta declaración podemos concluir que en el negocio fundacional existen dos partes unidas por un vínculo, el fin al que se sirve, que es el contenido esencial del acto de fundación que caracteriza a la nueva persona creada<sup>86</sup>.

Esas partes son:

- la personalidad de la fundación: el sujeto, y
- el patrimonio que se le atribuye por el fundador: el objeto.

Se trata por tanto de un negocio unilateral porque no existe una contrapartida, un pago, y no recepticio.

Badenes (pág. 87) dice: "Por nuestra parte creemos que en Derecho español siendo creación y dotación (negocio fundacional y disposición patrimonial) un todo inescindible, y no pudiendo por tanto someter a tratamientos diferentes ambas partes de un acto único, cabe concluir que la fundación testamentaria es revocable por cuanto el negocio fundacional (que pudiera ser tenido en principio como irrevocable) se funde con una disposición patrimonial cuya irrevocabilidad no es posible admitir."

El negocio fundacional incluirá las reglas de su organización, ya que en la Fundación, la autonomía de la voluntad tiene un amplio campo de acción y la voluntad del fundador es, con ciertos límites, la ley de la Fundación, que presidirá su vida y ordenará su futura conducta. Sin embargo, si estas reglas son incompletas o inexistentes, son suplidas legalmente (sentencia de 2 julio 1.952: estimó suficiente que el fundador dispusiera que se dedicaran bienes a obras benéficas que perpetúen su nombre)<sup>87</sup>.

---

<sup>85</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado, op. cit. p. 59.

<sup>86</sup>"si la fundación se crea es para algo y ese algo es causa del negocio y fin destinador del organismo." BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado. op. cit. p. 59.

<sup>87</sup>FABRA VALLE. Formularios... op. cit. p. 288.

## 2.4. VENTAJAS Y LIMITACIONES DE LA FUNDACION

### VENTAJAS

1.- Pueden elegir libremente su ámbito de actuación, en cuanto a qué grupo de individuos prestar su apoyo o su ayuda.

2.- Pueden asumir riesgos a los que los gobiernos, por razones políticas no estarían dispuestos.

3.- En ciertos casos asumen un papel de estímulo de la opinión pública, llamando la atención sobre necesidades urgentes y animando a seguir su ejemplo.

4.- Tienen una capacidad de actuación muy flexible<sup>88</sup>.

### LIMITACIONES

1.- están excluidas de la actividad y propaganda políticas; no pueden pronunciarse a favor de ningún partido.

2.- Aunque ofrecen las condiciones necesarias para impulsar la creatividad, el conocimiento, etc. no pueden conseguir "crear talento dónde no existe".

3.- En función de su tamaño pueden verse limitadas para alcanzar ciertos objetivos en amplias zonas, aunque sí pueden actuar a nivel local<sup>89</sup>.

---

<sup>88</sup>STONE, SHEPARD. "Las fundaciones en occidente". Op. cit. p. 14.

<sup>89</sup>STONE, SHEPARD. "Las fundaciones en occidente", op. cit. p. 14.

## 2.5. ELEMENTOS BASICOS DE LAS FUNDACIONES<sup>90</sup>

### 2.5.1. VOLUNTAD DEL FUNDADOR

La voluntad del fundador asume un extraordinario protagonismo, ya que no es en absoluto una "estructura abierta" dependiente de la voluntad de los administradores, sino sólo y exclusivamente de los designios del fundador. Los Estatutos han de ser interpretados y, en su caso, integrados conforme a la voluntad del fundador (Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 1.964).

Ahora bien, la voluntad del fundador no debe entenderse protegible de forma ilimitada, queda sometida a las exigencias derivadas del orden público interno del Ordenamiento jurídico y a la propia estructura y finalidad de la persona jurídica fundacional. Así pues, hay un mínimo exigible al fundador que, conforme a nuestro Derecho, debe observar:

a) la Fundación ha de servir fines de interés general para la colectividad, conforme requiere la Constitución; presidida por la idea del altruismo. En consecuencia:

- los fines perseguidos por el fundador han de ser determinados, en cuanto consecución a perseguir por la Fundación una vez constituida,

- los futuros beneficiarios de las prestaciones de la Fundación han de ser necesariamente indeterminados y deben entenderse inconstitucionales las "fundaciones familiares", constituidas en beneficio de una determinada línea de parentesco,

- los fines han de ser lícitos por principio y, en particular, legales. El artículo 34 de la Constitución establece que las Fundaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales y, por tanto, pueden ser suspendidas sus actividades o ser extinguidas, pero siempre mediante sentencia judicial.

b) pese a que los Estatutos fundacionales deben ser interpretados conforme a la voluntad del fundador, éste no tiene facultad para decidir la suerte de la Fundación una vez constituida. Su pervivencia o extinción dependerá en exclusiva de lo dispuesto en los Estatutos y habrán de ser tenidos en cuenta los criterios establecidos en el artículo 39 del Código civil in fine.

---

<sup>90</sup>FABRA VALLE, GERMAN. Formularios... op. cit. p. 288 a 291.



El fin tiene una relevancia especial, si se tiene en cuenta que la definición más tradicional habla de ellas como patrimonio adscrito a un fin. Y que es frecuente que los autores, incluso modernos, destaquen el fin como la característica esencial de toda Fundación<sup>91</sup>.

El negocio fundacional debe ser:

a) determinado: la causa del negocio fundacional debe ser algo concreto. Puede ser único o haber varios simultáneos, aunque homogéneos y conciliables.

b) lícito: dentro de los límites de la moral y el orden público. Además los recursos no se destinarán "de modo grotesco, arbitrario, fívol o ridículo, a objetivos que desvirtúen su función característica, aun cuando tales objetivos no puedan calificarse de ilícitos."

c) de utilidad o beneficencia, considerada en su sentido amplio como "virtud de practicar el bien o hacer obrar útiles en provecho del prójimo."

d) dinámico: no se considerará como señalado de una vez para siempre, sino que deberá irse adecuando a los cambios de la sociedad en beneficio de la cual se creó.

Existen algunos requisitos para esa adecuación paulatina. El artículo 67 de la Instrucción de 14 de marzo de 1.899 establece: Se necesitan expedientes y resoluciones especiales del Ministro de la Gobernación para hacer las siguientes declaraciones, si excediesen de las facultades de los respectivos Patronos o Administradores:

...  
4ª Que deben reformarse las disposiciones de una Fundación para ponerlas en armonía con las nuevas conveniencias sociales.

El fin de la Fundación o en concreto, qué fines son susceptibles de ser perseguidos, ha variado mucho a lo largo del tiempo de acuerdo con las sensibilidades de la época.

Primitivamente los fines eran esencialmente piadosos y se inscribían en ese profundo sentido de religiosidad que embebía la vida entera de las épocas anteriores y a la que ha puesto fin el movimiento secularizador en el que nos encontramos inmersos y que es una característica de los tiempos modernos<sup>92</sup>.

---

<sup>91</sup>PRADA GONZALEZ, JOSE Mª DE. "Las Fundaciones hoy y mañana: fines, constitución y extinción." Boletín Centro de Fundaciones, nº 46, 4º trim. 1.991. p. 12.

<sup>92</sup>PRADA GONZALEZ, JOSE Mª DE. "Las F. hoy y...", op. cit. p. 12 y 13.

Paralelamente surgieron los benéficos, por la importancia que la caridad tenía en la doctrina de la Iglesia Católica, predominante en España. Impulsado por estos motivos surgieron, ya en los albores de la Edad Moderna, algunas Fundaciones incluso hoy existentes y con vitalidad, como hospitales y establecimientos de beneficencia. Al mismo tiempo surgieron los fines de interés familiar, presentes en muchas de las vinculaciones y que buscaban, a través de esta institución, mantener el patrimonio al servicio de una familia y fuera del tráfico jurídico<sup>93</sup>.

Cuando se publica la Ley de beneficencia se produce un fenómeno importante de restricción de los fines de la Fundación limitado a los de carácter benéfico, en el sentido más estricto posible. Pronto, surgieron como un apéndice de los mismos, los benéfico docentes, dirigidos a la educación fundamentalmente de niños. Entonces la educación de adultos, o la cultura no estaban presentes<sup>94</sup>.

A lo largo del siglo XX, se va despegando lo benéfico docente puro, y luego, poco a poco, lo docente ya sin el apéndice de lo benéfico, aceptándose por los propios protectorados, la posibilidad de una actuación de carácter cultural, considerando la cultura como entidad propia, merecedora de ser fin exclusivo de la Fundación. Esto arranca del Decreto de 1.912, que regula el protectorado y concluye su evolución al llegar al Reglamento de 1.972, que si bien con prudencia por razones fiscales (miedo a que la interpretación de Hacienda implicara la pérdida para las Fundaciones culturales de los beneficios concedidos a las benéfico docentes), separa ya el concepto de Fundación benéfica y lo sustituye por cultural. En el artículo 1, dice que las Fundaciones culturales se considerarán siempre benéficas<sup>95</sup>.

El Reglamento permite toda Fundación cuyo fin sea la educación, la investigación científica y técnica, o cualquier otra actividad cultural, concepto estándar que ha hecho posible la aparición de una pluralidad de Fundaciones, sin contacto ya ninguno con el tradicional criterio de beneficencia<sup>96</sup>.

---

<sup>93</sup>PRADA GONZALEZ, JOSE M<sup>a</sup> DE. "Las fundaciones hoy y...", op. cit. p. 13.

<sup>94</sup>PRADA GONZALEZ, JOSE M<sup>a</sup> DE. "Las fundaciones hoy y...", op. cit. p. 13.

<sup>95</sup>PRADA GONZALEZ, JOSE M<sup>a</sup> DE. "Las fundaciones hoy y...", op. cit. p. 13.

<sup>96</sup>PRADA GONZALEZ, JOSE M<sup>a</sup> DE. "Las fundaciones hoy y...", op. cit. p. 13.

## 2.5.2. DOTACION PATRIMONIAL

No basta la voluntad del fundador para que la Fundación pueda entenderse constituida. La Fundación es un patrimonio adscrito a un fin y, por tanto, no nacerá al mundo del Derecho mientras el fundador no la dote de los bienes necesarios para atender al cumplimiento de la meta o propósito previsto (patrimonio fundacional) o en su defecto señalar los medios por los que puede obtenerse. Por consiguiente, la dotación patrimonial es un requisito sine qua non de la existencia y constitución de la Fundación.

En algunos sistemas legales el elemento fundamental consiste en la reserva de la propiedad. En otros sobre todo en los que se acogen al derecho civil, consiste en la creación de la persona legal. La reserva de la propiedad no es sino un elemento accesorio de dicho acto fundamental. En Suecia, el acto de dotación se considera como un acto bilateral, es decir, la transferencia del capital inicial a una entidad creada por ese mismo acto que recibe la propiedad para el cumplimiento de la meta o propósito fijado.

En algunos casos cabe la existencia de una Fundación asociativa, "el fundador prevee expresamente que otras personas realicen liberalidades, nos encontraríamos ante Fundaciones abiertas a ulteriores aportaciones por parte de otros fundadores".

Este supuesto está regulado en algunos ordenamientos extranjeros con la denominación de Fundación receptora que deja abierta la posible lista de fundadores, con lo que se sienta la base de una cooperación en forma de asociación o en las que lo forman obras de arte o archivos documentales. Se combinan así las estructuras de la persona jurídica fundacional con las de carácter asociativo<sup>97</sup>."

El patrimonio no es el sujeto de derechos, sino el objeto. Sin embargo, los Protectorados obstaculizan la fundación de entidades que no aporten capital suficiente, principalmente para evitar la abundancia de "personas dispuestas a brindar sus brillantes ideas a la generosidad ajena<sup>98</sup>". Esto se soslaya constituyendo organizaciones con un pequeño capital, unos fines muy genéricos y un programa modesto. Una vez se van obteniendo

---

<sup>97</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado, op. cit. p. 72.

<sup>98</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones y su situación en España." Situación 1.989/4. BBV, p. 56.

fondos por otras vías, se llevan a cabo actividades más importantes<sup>99</sup>.

### 2.5.3. PROPIEDAD

Una vez dedicada la propiedad y debidamente constituida la Fundación, esa propiedad no tendrá otro propietario que la propia Fundación. En la teoría legal escandinava, esto se expresa mediante la idea de que la Fundación es una entidad que se posee a sí misma (selvejende). En numerosos sistemas legales, sobre todo en los pertenecientes al grupo del Bürgerliches Gesetzbuch, la propiedad es la Fundación y no existe si no hay propiedad. En estos sistemas legales, el modelo ideal y clásico, es el de una Fundación creada para un plazo de tiempo indefinido dotada con una suma de capital cuyos réditos son suficientes para sufragar las actividades.

En la práctica esto ha conducido a la fijación por parte del ministerio francés del Interior de un umbral mínimo, como condición previa para el reconocimiento de una Fundación en el momento de su creación.

Una excepción explícita al principio de conservación duradera de la propiedad consiste en aquellas creadas por un período limitado de tiempo. El derecho austriaco ha previsto esta situación creando una categoría aparte denominada "fondos". Teóricamente, la norma por la que, una vez creada, no se debería permitir a la Fundación dejar de existir puede conducir a una situación de "manos muertas", una concentración creciente del poder económico y social en manos de las Fundaciones, sobre todo cuando efectúan fuertes desembolsos inferiores a sus ingresos netos para el fin o propósito al que están destinadas. En la práctica el argumento de "manos muertas" contiene un defecto, debido a que la riqueza absoluta de las Fundaciones no determina su riqueza relativa en términos de su participación en la economía nacional.

Una teoría legal más flexible en lo que se refiere al capital es que las Fundaciones no tienen por qué poseer en el momento de su creación un capital suficiente como para financiar las actividades que se proponen desarrollar, sino únicamente la capacidad de contar con los medios necesarios para poder funcionar. Esta fórmula se adapta mejor a las realidades de la sociedad contemporánea y en particular a la idea que las Fundaciones deben verse apoyadas desde distintas fuentes de subsidios anuales o subvenciones ad hoc por parte del gobierno y empresas, constituye una de las fuentes más frecuentes de financiación y como tal no resulta incompatible con la filosofía

---

<sup>99</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...". Op. cit. p. 57.

en que se basan las Fundaciones. Por su propio carácter o naturaleza, esas subvenciones están destinadas a ser desembolsadas y no aumentar sin más el capital fundacional.

#### 2.5.4. FIN O PROPOSITO

Todas las sociedades tienen sus prioridades y criterios para determinar lo que resulta deseable y beneficioso. Un ejemplo típico lo constituye el tratamiento dado al deporte en las leyes sobre Fundaciones y leyes fiscales de los distintos países. En Austria se considera el deporte como causa digna de ser apoyada por las Fundaciones. En Canadá y EE.UU., algunas actividades deportivas adoptan carácter filantrópico. En el Reino Unido el deporte per se no se considera de carácter filantrópico, pero sí como medio para cumplir algún otro fin o propósito filantrópico o caritativo.

En muchos países, incluyendo España y los países latinoamericanos, la ley ofrece directrices de carácter general sobre los fines o propósitos para los que deben servir las Fundaciones: el interés público, el beneficio común, la solidaridad humana, etc... Otros países especifican detalladamente esos fines o propósitos (Bélgica) mientras que un tercer grupo de países o bien empiezan ofreciendo una lista de objetivos específicos y luego añaden una categoría general (Reino Unido, Japón, Corea) o bien exponen los fines o propósitos al revés, exponiendo primero el objetivo general y enumerando luego algunos fines específicos (Austria).

Una descripción demasiado detallada puede provocar dificultades cuando cambien las circunstancias. En el otro extremo se encuentran las fundaciones con un fin o propósito abierto, tales como los Fondos-Pape creados en los Países Bajos en 1.922 con el fin de "efectuar pagos cuando lo considere conveniente su Consejo de Administración", formulación que puede llegar a significar literalmente nada. En la mayoría de los países no resultan admisibles fines o propósitos tan vagos e indefinidos. Una política sensata sobre Fundaciones sugiere que el documento de constitución de una Fundación debería definir su meta o propósito en términos lo suficientemente generales, pero añadiendo una lista, aunque no sea exhaustiva, de acciones específicas mediante las que la Fundación puede intentar conseguir sus objetivos.

Prácticamente todos los sistemas legales hacen honor al trío clásico de necesidades espirituales, físicas, intelectuales y culturales: religión, ayuda a los pobres, asistencia a enfermos, personas de avanzada edad y minusválidos, promoción de la educación, la ciencia y la cultura. Aparecen diferencias de apreciación sobre todo en lo que se refiere a fines o propósitos políticos y los intereses económicos. La ley inglesa sobre

instituciones filantrópicas resulta clara y tajante: la caridad debe mantenerse fuera del alcance del mercado y del escenario político; o sea, del poder económico y político. Mientras en otros países causas tales como promover el desarme o impedir la contaminación de los océanos se consideran como idealistas y beneficiosas para la comunidad, las autoridades públicas de Inglaterra (los Charity Commissioners) consideran esas causas con cierta reserva y se muestran sumamente reacias a concederles estatus de filantrópicas o caritativas. Una de las preguntas que formularán los Charity commissioners ingleses será si un juez podrá o no determinar con toda objetividad que una causa es beneficiosa para la comunidad, o si eso es algo que sólo puede decidir el Parlamento. En ese segundo caso no se considera como causa filantrópica o caritativa.

La severidad con que la permisividad de los fines o propósitos se ve juzgada en Inglaterra, Canadá y EE.UU. va unida al hecho que, en esos países, el estatus de una Fundación depende en gran medida de su tratamiento fiscal. En otros países (Escandinavia, Países Bajos) la determinación de los fines o propósitos y el tratamiento fiscal de las Fundaciones constituyen dos cuestiones completamente independientes, la decisión de si una determinada cuestión debe confiarse o no a una Fundación no depende de consideraciones fiscales. La ley holandesa sobre Fundaciones se muestra totalmente neutral y sólo exige que tenga una determinada meta o propósito. Puede ser de carácter cultural o educativo, o servir a una causa política para la promoción de determinados intereses económicos.

Teniendo en cuenta la amplia variedad de metas o propósitos para los que sirven las Fundaciones, los regímenes legales por los que se rigen las diferentes categorías de Fundaciones pueden variar en idéntica medida. En algunos países las Fundaciones culturales poseen un estatus específico en lo que se refiere a su relación con las autoridades públicas (España) o su régimen fiscal (Francia). Las donaciones de carácter religioso constituyen otra categoría especial, teniendo sobre todo en consideración el principio de separación Iglesia-Estado. En Italia, España y diversos países latinoamericanos, el régimen legal concedido a las Fundaciones religiosas ha sido acordado en los concordatos firmados entre el Estado y la Iglesia Católica.

#### 2.5.5. EL PRINCIPIO DE NO BENEFICIO

En EE.UU. se utiliza con frecuencia el término "no lucrativo" como nombre colectivo para referirse a cualquier organización de carácter filantrópico y voluntario. Se trata también de un principio de numerosos países de derecho civil (Bélgica, Francia, Japón...) Los países escandinavos permiten algo que en el derecho común se considera contradicción de términos, es decir, las fundaciones comerciales. Puede tratarse

de una fundación que domina una empresa comercial o de una empresa comercial creada como una fundación (por ejemplo una editorial).

En Alemania la ley permite varias modalidades de asociación más o menos estrecha entre fundaciones y empresas. Algunas de las mayores fundaciones alemanas contemporáneas han nacido de una asociación como esa, por ejemplo cuando una fundación es la propietaria única o mayoritaria de una empresa.

Existe una distinción fundamental entre el fin o propósito primario de una fundación y los medios por los que intenta cumplirlo. Eso implica hacer el mejor uso económico posible de los recursos financieros. Así pues, y aunque en muchos sistemas legales se excluye la consecución de ganancias financieras de la lista de fines o propósitos permisibles, a la fundación se le permite e incluso se le exige que administre sus fondos pensando en conseguir unos ingresos o rendimientos óptimos. En la mayoría de los países, las fundaciones pueden invertir en el comercio y la industria, siempre que lo hagan prudentemente.

Las autoridades supervisoras de las fundaciones se asegurarán que no existe una combinación inadecuada entre una organización no lucrativa y una empresa comercial. En EE.UU. la reforma fiscal de 1.969, introdujo una serie de regulaciones destinadas a frenar los abusos en la creación de organismos filantrópicos o caritativos para evadir impuestos. Por ejemplo, prohibió determinadas "autotransacciones", operaciones entre las fundaciones y personas con una posición dominante en las mismas.

#### 2.5.6. EL PATRONATO

Una vez constituida y conforme a las previsiones estatutarias del fundador, lo común es que la gestión y funcionamiento queden encomendados a un órgano colegiado, denominado en la mayoría de los casos Patronato. Los patronos suelen identificarse personalmente al redactar los Estatutos, con vistas a constituir el primer Patronato; para el futuro, sus componentes se señalan de forma indirecta o por indicaciones de cargos.

Los patronos son puros administradores de la Fundación, con estricta observancia de lo dispuesto estatutariamente. Además, su gestión es objeto de control por parte de los poderes públicos.

Es el único organismo responsable de la adopción de decisiones, pues la Fundación carecerá de miembros. En lo que se refiere a la composición, en los estatutos de la Fundación se puede o bien designar el primer consejo de administración y dictarle instrucciones sobre como se deben renovar y rotar sus

miembros, o pueden indicar determinadas categorías de miembros de ex oficio: el alcalde, el director del museo, etc. En este último caso, la pertenencia al consejo de administración tendrá un carácter institucional y no personal. Pero incluso cuando los miembros del consejo de administración son representantes de diversos organismos externos, deberán actuar como órgano colegiado de la Fundación y no como simples emisarios de aquéllos a quienes representan.

## 2.5.7. EL PROTECTORADO

Junto al Patronato, las disposiciones legales prevén la existencia del Protectorado, término con el que se indica al Departamento administrativo que tiene encomendada la vigilancia y control del devenir de la Fundación. Hasta la publicación de la Constitución dicha función tuitiva correspondía al Estado.

En la actualidad, la mayoría de los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas atribuyen a éstas competencia sobre las Fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la correspondiente comunidad, habiéndose producido las necesarias transferencias.

Con todo, el protectorado oficial sobre las Fundaciones es de facto bastante liviano y escaso; al tiempo que el tratamiento fiscal no las potencia en demasía.

## 2.5.8. ORGANIZACION

Traducida en una "conducta ordenada -estatuida- que por serlo ofrece el valor de substrato de una personalidad jurídica que el orden jurídico reconoce<sup>100</sup>."

---

<sup>100</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado, op. cit. p. 68.



## 2.6. LAS FUNDACIONES EN LA DOCTRICA JURIDICA

### 2.6.1. EN FUNCION DEL ELEMENTO FUNDACIONAL PREPONDERANTE<sup>101</sup>

1) Doctrinas patrimonialistas: estos autores consideran la Fundación como un patrimonio independiente subrogado a un fin. El sujeto de derechos y obligaciones es este patrimonio aunque carezca de dueño "puesto que puede ser protegido por el orden jurídico del mismo modo que si perteneciese a alguien. Y la razón consiste en el fin para el cual subsiste el patrimonio."

2) Doctrinas basadas en el fin: se considera que es un concepto reconocido como sujeto de derechos.

3) Doctrinas basadas en el Estado y los destinatarios: unos opinan que enlazando con las ideas filosóficas de los enciclopedistas, se puede considerar a las Fundaciones de interés público y tomando al Estado como único representante del interés general, él será el sujeto de todas las fundaciones.

Por otro lado "la personificación de las Fundaciones no es más que la forma de apropiación de un patrimonio a los intereses y los fines de personas determinadas: los destinatarios de las Fundaciones."

4) Doctrina basada en la voluntad del fundador: la voluntad surge de quién ha dado a los bienes un destino. Es un negocio unilateral en el que basta la voluntad del fundador para que exista de forma independiente de éste.

5) Doctrina de la organización: (cita a Enneccerus) "el portador de la personalidad jurídica no es el patrimonio de la Fundación (éste es objeto jurídico, no sujeto jurídico), sino simplemente la institución misma, con la cual se realiza un determinado fin duradero, mediante fuerzas humanas." La Fundación es una organización que incluye a todos los que participan en su creación y funcionamiento, dotada de personalidad jurídica para la realización de un determinado fin.

Badenes ofrece las siguientes críticas a estas doctrinas:

a) "el patrimonio... es simplemente un medio de actuación del fin de la Fundación."

---

<sup>101</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado. op. cit. p. 48 a 57.

b) "El fin es un momento subjetivo y relativo en el ánimo de los hombres, es la causa que determina la creación, pero no la fundación misma."

"La teoría del patrimonio destinado a un fin se aferra al lado material de las personas jurídicas, sin tener en cuenta que esa masa de bienes no se mueve por sí misma hacia un fin sino que siempre son hombres los que se sirven del patrimonio como medio para la consecución de aquél.

Esta teoría del fin, junto con la del patrimonio, se siguen manteniendo en la actualidad con múltiples partidarios.

c) "El Estado ejerce como ente político dotado de soberanía, facultades de vigilancia, reforma y supresión, pero no de la cualidad de propietario de los bienes de la Fundación. Las Fundaciones no pueden identificarse con la Administración pública, porque son verdaderos sujetos de derecho que se contraponen al Estado mismo con el cual pueden estar en relaciones y en debates judiciales."

Los destinatarios: cualquiera puede "gozar de los beneficios de ciertos bienes sin ser propietario ni poder disponer de los mismos. Además, pueden existir Fundaciones sin destinatarios o ser los habitantes del mundo entero."

d) "La voluntad del fundador no puede desvincularse de las otras facultades del espíritu, ni separarla de la persona humana en que se produce y encarna y fuera de la cual no se concibe."

e) "La teoría de la organización eleva a sujeto jurídico un atributo y no un sustantivo, el estado de ordenación y no el ente ordenado."

## 2.6.2. ESTADO ACTUAL DE LA DOCTRINA

En cuanto a la situación en España destaca el trabajo de López Jacoiste: La Fundación y su estructura, en el que se señala la despersonalización de la propiedad:

- en cuanto al fundador, que se desprende de los bienes para hacerlos objeto de la liberalidad,

- en cuanto a la persona fundacional y al patronato que la representa, pues son meros servidores del designio fundacional,

- y en cuanto a quiénes serán eventuales favorecidos, pero sin ostentar una potestad real efectiva.

## 2.7. CATEGORIAS DE FUNDACIONES<sup>102</sup>

Podemos distinguir dos arquetipos:

1) La fundación institucional (en alemán *Austaltstiftung*): creada para desempeñar una función determinada, como un instituto de investigación, un hospital, una reserva o parque natural, un museo. Utiliza sus propiedades únicamente para esa meta o función. En la historia antigua y contemporánea abundan los ejemplos de fundaciones institucionales materializadas en forma de edificios y terrenos. Etimológicamente, el equivalente de fundare en los distintos idiomas europeos significa literalmente "poner los cimientos" y la palabra "fundación" se refiere tanto a la estructura física así creada como a la entidad legal que en ella se encarna. En toda una serie de sistemas legales de hoy en día y en lo que se refiere a las fundaciones, el derecho ha conservado un lenguaje que recuerda la idea de institución, como ocurre en Bélgica: *établissement d'utilité publique*.

2) fundación de fondos de capitales (en alemán *Hauptgeldstiftund*) es una entidad legal compuesta de una propiedad y administrada por los miembros de su propio consejo de administración, cuyo fin o propósito es el de efectuar pagos a los demás. Entre los ejemplos históricos cabe citar las becas para cursar estudios, la concesión de fondos para redimir cautivos o los fondos para dar limosnas a los pobres. Ha gozado siempre de gran prestigio en el mundo de habla inglesa y en EE.UU. se ha convertido en un instrumento dinámico para la aplicación de la política social.

En términos legales hay dos formas posibles de organizar los fondos:

- como entidades legales independientes,
- como "Fundaciones dependientes", es decir, fondos asignados o confiados a una entidad ya existente, que puede ser una iglesia, una corporación, una autoridad local u otra fundación.

La terminología norteamericana moderna diferencia entre las "fundaciones operativas", que diseñan, ejecutan y financian sus propios programas y las "fundaciones para la concesión de ayudas", es decir las que apoyan las actividades de los demás. Esta distinción es independiente de la forma legal que adopte. El modelo de fundación norteamericano para la concesión de ayudas y en particular de aquéllas cuya riqueza procede del mundo de la industria y el comercio se ha convertido en Europa en modelo para la renovación de fundaciones y del derecho sobre éstas a partir de la 2ª Guerra Mundial.

---

<sup>102</sup>HONDIUS, FRITS W. "La Ley sobre fundaciones...", op. cit. p. 89 y 90.

Resulta evidente el desplazamiento de la importancia de las fundaciones institucionales a las fundaciones de fondos de capital. En tiempos anteriores, los fondos de capital habían tenido un estatus subordinado y desempeñado un papel también subordinado. Las fundaciones institucionales tenían el papel más importante porque, bajo la autoridad de la iglesia, desempeñaban funciones sociales no ofrecidas por las autoridades seculares. En el Estado moderno, el gobierno se ha responsabilizado de muchas de las tareas institucionales anteriormente desempeñadas por la iglesia y organizaciones de carácter caritativo o filantrópico, pero todavía sigue existiendo un importante papel social a desempeñar por los fondos de capital, que pueden actuar como innovadores y catalizadores. En varios países, el Gobierno ha descubierto las desventajas de la existencia de esos organismos y creado o subvencionado fundaciones institucionales.

Algunas de las fundaciones para concesión de ayudas más importantes llevan el nombre del individuo o empresa a la que deben su existencia. Pero las fundaciones para la concesión de ayudas pueden crearse también mediante aportaciones procedentes de una gran pluralidad de fuentes: la población en general, loterías, organizaciones deportivas o sindicatos.

Sigue planteándose una dificultad debido al hecho que prácticamente ningún sistema legal del mundo impone la obligación de diferenciar el título oficial de las fundaciones entre los diferentes tipos anteriormente descritos. La palabra "Fundación" puede referirse tanto a una institución que pone dinero a disposición de los demás como a una institución que depende para su supervivencia de la concesión de ayudas por parte de los demás.

## 2.8. CARACTERISTICAS DE LA LEGISLACION SOBRE FUNDACIONES<sup>103</sup>

### 2.8.1. DISPERSION

No sólo existe una amplia variedad legal entre los distintos países, sino que incluso dentro de un mismo país esa ley o derecho resultan con frecuencia dispersos. Un ejemplo típico lo constituye el sistema legal de la RFA. Las fundaciones (Stiftenegen) se rigen por el Código civil (Bürgerliches Gesetzbuch) en lo que se refiere a su estatus como entidades legales en el derecho civil; no obstante la creación de las fundaciones estará sujeta a autorización por parte de las autoridades de los Länder. En consecuencia, cada uno de los Länder alemanes dispone de su propio decreto sobre fundaciones (Stiftungsgesetz), por el que se rige la autorización, inscripción, gestión y control de las fundaciones.

En España, la dispersión de la ley sobre fundaciones en distintos textos constituye un grave inconveniente para poder entenderla. La existencia de fundaciones como personas legales se ve regulada por el Código civil. La teoría actual es que, dado que el Código civil exige que las fundaciones sean de interés público y estén reconocidas por la ley, una fundación no puede existir si no es debidamente aprobada por el Estado. Dicha aprobación adopta la forma de "clasificación", proceso que implica tanto el reconocimiento como la supervisión. Existe una gran profusión de textos legales al respecto, dependiendo del carácter de la fundación (cultural, filantrópica o laboral). Esos textos han ido entrando en vigor en distintos momentos. Entre un importante fallo del Tribunal Supremo acerca de la ley sobre fundaciones de 1.920 y el reconocimiento de "un derecho fundamental a la creación de fundaciones" en 1.978 en la Constitución han pasado casi 60 años. Se han aprobado en distintas Comunidades Autónomas nuevas medidas legislativas.

En los EE.UU., el término "Fundación" se encuentra prácticamente ausente de la mayoría de los textos legales. Aunque se habla de "fundaciones" en las leyes fiscales, en la regulación de fundación, según la ley de los 50 estados, en la mayoría de los casos esa palabra se refiere a trust y corporaciones filantrópicas.

Pero quizás la ley más desconcertante de todas sea la de Francia, cuyo Código civil ha conocido un mayor número de imitadores en toda Europa, prácticamente toda América Latina y numerosos países africanos. El Código civil no menciona para nada las fundaciones. En el derecho francés se da por sentado que

---

<sup>103</sup>HONDIUS, FRITS W. "La Ley de F. en Europa..." op. cit. p. 84 a 90.

pertenecen a una categoría o grupo de entidades denominadas établissements d'utilité publique, que incluye también las asociaciones. En cuanto a los demás, el derecho francés ha desarrollado un importante aparato de leyes administrativas para regir la autorización, gestión y control de las fundaciones por parte del Ministerio del Interior y el Conseil d'Etat. Francia cuenta con el sistema más estricto de supervisión estatal de toda Europa, pero al mismo tiempo este sistema ignora casi totalmente la noción legal de fundación como tal, salvo en la ley fiscal de 1.987.

En Inglaterra y País de Gales, el término "Fundación" resulta desconocido en derecho. La idea esencial en Inglaterra es la de "caridad", que constituye una especie de fines o propósitos legalmente definidos a los que organismos de carácter voluntario dedican sus actividades y recursos. Esos organismos pueden adoptar diversas formas legales, sólo una de las cuales, el trust "filantrópico" o "caritativo" se parece a las fundaciones del resto de Europa.

La principal razón de la legislación fragmentaria y divergente de las fundaciones es que son entidades privadas que sirven a propósitos públicos. No pertenecen del todo al derecho privado ni al derecho público. En aquellos países en que el legislador les ha concedido un tratamiento específico de acuerdo con el derecho civil, como ocurre en Suiza, Grecia o Italia, existe sin embargo la necesidad de hacer referencia al derecho administrativo, sobre todo en lo que se refiere a la supervisión pública. Por otro lado, allí donde las fundaciones se regulan casi exclusivamente a través del derecho fiscal y administrativo, como ocurre en Francia, se produce otra anomalía, ya que la actividad de las personas privadas que crean fundaciones se desarrollan al margen del sistema administrativo.

Existen países en los que gozan de un régimen extremadamente liberal según el derecho privado, con un número mínimo de normas o regulaciones (Suecia). Pero, aunque eso crea un clima favorable, el Estado no puede evitar la necesidad de intervenir como árbitro, por ejemplo cuando una fundación ha cumplido ya su fin o propósito y debe darse un nuevo destino a sus activos o surgen disputas entre los administradores.

En muchos países se reconoce cada vez más que la propia administración pública puede beneficiarse mucho de la existencia de fundaciones, que se adecúan perfectamente al establecimiento de colaboraciones entre las autoridades públicas y las personas u organizaciones privadas. En Alemania las leyes de los Länder contienen disposiciones sobre fundaciones de carácter municipal.

En los Países Bajos son el vehículo más extendido para la cooperación entre organismos públicos y privados e incluso para la cooperación entre organismos públicos. Las fundaciones permiten establecer una colaboración por encima de las fronteras.

Es cuestión accesorio si la existencia de un régimen legal liberal es necesario e imprescindible para fomentar la actividad de las fundaciones, o si, por el contrario, la ausencia de ese régimen no es sino la confirmación legal de la falta de interés por las fundaciones en un país. La aprobación de nuevas medidas legislativas que permitan su creación o nuevos tipos de fundaciones, constituye la expresión de una política deliberada. Allí donde el legislador vacile en aprobar medidas legislativas como esas, a pesar de haberse demostrado la necesidad de esa legislación, puede significar que persistan dudas fundamentales acerca de la viabilidad de las fundaciones en el seno del sistema legal vigente.

## 2.8.2. PAISES DE DERECHO COMUN Y DE DERECHO CIVIL<sup>104</sup>

Los países de derecho común han tenido más éxito que la mayoría de los países con una tradición de "derecho civil" en la construcción de un régimen legal global por el que se rijan las fundaciones y que se adapte a los valores morales y espirituales de la sociedad.

El éxito de la ley sobre fundaciones desarrollada en el área del derecho común, resulta tan evidente y convincente que buena parte de esas disposiciones legales se han visto trasplantadas al sistema legal de algunos países de derecho civil. Hasta ahora, este proceso ha seguido siendo fundamentalmente una recepción de facto pero no de iure, aunque se pueden observar también algunos efectos colaterales en la ley, sobre todo en las leyes fiscales y en las leyes por las que se rige la obtención de fondos y el patrocinio.

Por "países de derecho común" entendemos Inglaterra, País de Gales, Irlanda y naciones de habla inglesa de fuera de Europa, así como otras nuevas naciones cuyos sistemas legales se han visto influenciados por el derecho inglés.

Una diferencia fundamental entre derecho común y civil consiste en que el primero se ha desarrollado fundamentalmente como consecuencia de la práctica legal y la jurisprudencia de los tribunales, mientras el segundo se ve dominado por la teoría legal y la legislación. El derecho común se ha mostrado en gran medida indomable a los aspectos doctrinales del derecho romano germánico ("derecho civil") y también impermeable a las leyes de origen romano.

En el derecho común la ley por la que se rigen las fundaciones ha evolucionado acogándose a tres apartados del derecho inglés:

---

<sup>104</sup>HONDIUS, FRITS W. "La Ley de fundaciones..." op. cit. p. 90 a 96.

- el trust,
- la empresa y
- los usos filantrópicos o caritativos.

El trust o consorcio, en gran medida desconocido en el sistema legal romano-germánico, es consecuencia del principio de "equidad". Consiste en la administración de determinadas propiedades por una o más personas (fiduciarios) en favor de una o más personas. El fiduciario es propietario legal de pleno derecho de los bienes del trust. Su propiedad legal no se ve limitada sólo por restricciones morales, debe administrar la propiedad honestamente, de buena fe y con gran dedicación y habilidad. El beneficiario carece de derechos y cuenta únicamente con "intereses beneficiosos", garantizados por las reglas o normas de equidad. El llamado Tribunal de Equidad de épocas anteriores y la división de equidad del Tribunal Supremo de hoy en día intervendrán siempre que sea necesario que actúe *ultra vires*, o que quebrante el trust. También intervendrá para aplicar cualquier otro tipo de corrección, por ejemplo la sustitución de un fiduciario desaparecido. En el caso de los trust de carácter filantrópico o caritativo, los beneficiarios no son personas identificables, sino una comunidad o grupo perteneciente a la comunidad. De ahí que ninguna parte privada pueda demandar la liquidación de un trust filantrópico o caritativo. Esta tarea corresponde al Estado que es el protector de los que no pueden proteger sus propios derechos (*parens patriae*).

La institución del consorcio o trust se adecúa a la perfección a la utilización de propiedades privadas para fines públicos. El Estado se asegurará que esta propiedad se utilice únicamente para el fin o propósito prescrito por el donante, sujeto siempre a las modificaciones necesarias según vayan cambiando las circunstancias. Probablemente la diferencia legal más sorprendente entre el trust filantrópico o caritativo del derecho común y su equivalente en el derecho civil, la fundación, consiste en:

1º el trust, no es una persona legal, es una relación, no una organización,

2º la propiedad del trust corresponde a quienes lo administran. En el derecho civil la fundación es una persona legal, se administra mediante un consejo de administración que la representa pero no es su propietario.

Un dispositivo legal alternativo perteneciente al derecho común y que puede constituir la base para la creación de una fundación es la llamada "empresa filantrópica" (Inglaterra, Australia) o "corporación no lucrativa" (EE.UU.). Se trata de una persona legal y al igual que su equivalente en el derecho civil, es una organización. El organismo por el que se rige es un órgano y no el propietario de la organización.



En Inglaterra la ley de empresas se ha desarrollado en el campo de la "equidad", el mismo campo legal que los trust bajo la protección de la Corona. Según el derecho inglés, una empresa filantrópica puede crearse no sólo según lo dispuesto en el decreto sobre empresas de 1.948, sino también acogiéndose a una Carta Real o algún otro decreto del Estado. También a ese respecto existe un cierto parecido con determinadas fundaciones de derecho civil: creadas por una autoridad pública.

El criterio clave por el que se rige la creación de trust y empresas acogiéndose al derecho común y para fines de carácter filantrópico se denomina "caridad" o "beneficencia": asistencia a enfermos, pobres y necesitados, sobre todo bajo los auspicios de la iglesia. Sin embargo, en el derecho inglés, "caridad" o "beneficencia" significa cualquier cosa destinada a proporcionar beneficio definitivo y de carácter altruista a la comunidad. Eso abarca una amplia gama de objetivos, que van mucho más allá de lo que en los países de derecho civil se considera como beneficencia o caridad. Por otro lado, la caridad es un concepto mucho más limitado de lo que en diversos países de derecho civil se considera admisible para los fines o propósitos de una fundación. El derecho inglés no comprende ninguna definición estatutaria de "caridad" o "beneficencia". El Decreto sobre actos Caritativos o de beneficencia de 1.960 se refiere para fines "caritativos" expuestos en el preámbulo al estatuto de usos caritativos de 1.601. Lo que esto significa en cualquier circunstancia, debe determinarlo el Tribunal Supremo. Los Comisarios de caridad actúan como amici curiae para este tribunal y consiguen evitar que la mayoría de los temas relacionados con la beneficencia o la caridad se vean sometidos a los tribunales. Conviene señalar de entrada que, en el idioma inglés, el término "caridad" se considera sinónimo de trust o empresa caritativa o de beneficencia.

La idea inglesa de objetivos permisibles para las fundaciones resulta por un lado mucho más vaga que la definición de los fines o propósitos comparables de los países del resto de Europa, en los que dichos fines o propósitos se enumeran en una ley estatutaria. Por otro lado resulta en más de un sentido restrictiva. El derecho inglés sobre caridad o beneficencia se muestra alérgico a cualquier objetivo para cuyo cumplimiento haría falta un cambio en la ley. En los países del resto de Europa, esas causas suelen reconocerse como un objetivo perfectamente válido para una fundación, en la medida en que no sea contra bonos mores. En el derecho inglés, los fines o propósitos deben expresarse con suficiente claridad. La "promoción de la amistad internacional" o la "paz", perfectamente aceptables como fines o propósitos en el resto de Europa, no resultan aceptables en Inglaterra debido a su indefinición.

En EE.UU. y otros países de derecho común, las leyes se muestran mucho más explícitas que las inglesas en lo que se refiere a fines o propósitos permisibles, debido sobre todo a que se han expuesto en una ley tributaria que es por necesidad

sumamente exacta y precisa. Existe una pequeña diferencia de acento entre los sistemas inglés y norteamericano. En Inglaterra, la decisión de aceptar o no una organización de caridad o beneficencia en el registro corresponde a los comisarios de caridad. En EE.UU. y Canadá, el momento crucial no es el del registro inicial, sino el de las decisiones por parte del Ministerio de Hacienda acerca de los rendimientos fiscales anuales de los trust o corporaciones de carácter no lucrativo.

Aunque en los países de derecho común, esos poderes de control por parte del Estado sobre las organizaciones de beneficencia o no lucrativas son considerables, respetan plenamente la independencia y autonomía de las fundaciones. La principal motivación de la autoridad competente es la de verificar si se respeta o no la voluntad de los fundadores, tal como ha sido reflejada en el acto de creación del trust o en sus estatutos. La participación de la administración pública en la gestión diaria de una fundación, tal como se practica en Francia, resultaría inconcebible en el derecho común.

Un corolario de la preocupación que se da en el derecho común en relación con los propósitos, intenciones y directrices de los fundadores consiste en el mecanismo legal para resolver los casos en los que las circunstancias hayan cambiado hasta tal punto que el propósito original no pueda lograrse ya. La regla cy-près permite al Tribunal Supremo cambiar la meta u objetivo (o, dependiendo de los casos, el trust) para aproximar lo más posible al original. En Inglaterra y País de Gales, una enmienda introducida en 1.985 al Charities Act permite que, en determinadas circunstancias, estas decisiones sean adoptadas por los propios fiduciarios. La norma cy-près tiene equivalentes en las leyes de países de derecho civil, pero en conjunto en dichos países la teoría recibe menos atención de la que merece.

La atracción irresistible del modelo de fundación basado en el derecho civil queda demostrada por las reformas legales introducidas en tres partes de América del Norte que cuentan con un código civil: Puerto Rico y Louisiana en EE.UU. y Quebec en Canadá. Cada uno de estos tres países ha llegado a la conclusión que las fundaciones, y sobre todo los llamados trust filantrópicos, que se acogen al derecho común ofrecen claras ventajas de las que carecían en sus propios sistemas legales heredados de regímenes antiguos. Las reformas legales de 1.952 en la Commonwealth de Puerto Rico, introduciendo el fideicomiso con fines no pecuniarios, el Código de Trust de 1.959 de Luisiana y el borrador de Código civil de 1.987 de Quebec en el que se introducía la fiducie d'utilité sociale constituyen pasos deliberados destinados a reconciliar el derecho civil con la institución de derecho común del trust filantrópico.

Una de las razones del éxito de las fundaciones norteamericanas consiste en que son en gran medida una invención del siglo XX, relativamente libres de las restricciones impuestas por las estructuras legales heredadas de siglos anteriores. Se

han convertido en instrumentos destinados a mejorar la condición de la humanidad y la calidad de vida. El modelo de fundación norteamericana ha trasladado el modelo de gran empresa comercial al mundo de las instituciones filantrópicas dando origen a la corporación no lucrativa.

En toda una serie de países europeos este modelo se ha arraigado sobre todo a partir de la 2ª Guerra Mundial. En la República Federal de Alemania, la ley tradicional sobre fundación planteaba un grave obstáculo para su desarrollo en el sentido que, por un lado, expresaba una cierta desconfianza hacia el Estado en lo que se refería al proceso de perpetuación de la voluntad del fundador, mientras por otro lado apenas ofrecía a los fundadores posibilidades de elegir entre distintos fines o propósitos permisibles. Un determinado número de industrias privadas alemanas han adoptado la medida radical de o bien confiar todo su capital a una fundación o bien crear una fundación en forma de sociedad limitada (GmbH). Esas fundaciones de empresa o empresas fundaciones se parecen al modelo norteamericano por establecer una estrecha relación entre las metas u objetivos económicos perseguidos por la empresa y su compromiso crítico-social para con la comunidad, que corre a cargo de la fundación.

En Francia, una tímida reforma legal fechada el 23 de julio de 1.987 ha realizado un gesto en dirección al llamado mecenazgo para causas de interés público. Cuando, por iniciativa de una o más empresas comerciales, se cree una fundación, ésta deberá decidir el nombre de al menos una de dichas empresas. Se trataba de una práctica ya bastante extendida pero ahora la ley ha convertido la posibilidad en un derecho.

### 2.8.3. LAS FUNDACIONES Y LA POLITICA PUBLICA<sup>105</sup>

Las fundaciones son simultáneamente instituciones públicas y privadas:

- públicas porque dedican sus fondos y esfuerzos a fines educativos, sociales, científicos, culturales y otros de carácter público,
- privadas en el sentido que no son gubernamentales, reciben su dinero fundamentalmente de fuentes privadas.

El sistema legal debe dar respuesta a la cuestión de hasta qué punto y de qué manera deben respetarse y honrarse la libertad, independencia y poderes discrecionales de las fundaciones y sus fundadores. En interés de la nación, la ley fija determinados límites a dicha libertad, independencia y

---

<sup>105</sup>HONDIUS, FRITS W. "La Ley de F. en Europa..." op. cit. p. 84 a 90.

discrecionalidad. Además, la seguridad legal exige que el propio derecho permita a los ciudadanos determinar si una fundación ha sido legalmente constituida o no.

#### 2.8.4. CONSTITUCION<sup>106</sup>

En muchos países, el proceso de creación se completa únicamente en el momento en el que se inscribe en un registro público. Ese requisito no interfiere la libertad de independencia de los fundadores. Lo que ocurre es que las fundaciones son personas no naturales, en consecuencia, debe haber algún medio de registrar su nacimiento. En los países en los que la creación de una fundación está sujeta a la aprobación por parte de una autoridad pública, la publicación del decreto de aprobación, constituye al mismo tiempo el acto de registro. El reconocimiento de un estatus filantrópico o no lucrativo en Inglaterra por parte de los Comisarios de Caridad o en Canadá por parte del Ministerio de Hacienda de dicho país adopta la forma de inscripción en el registro. Cuando una organización no lucrativa pierde en Canadá su estatus fiscal preferente, este fenómeno se conoce con el nombre de "desregistro".

En los países en los que las fundaciones no necesitan una aprobación pública formal, sigue existiendo sin embargo la necesidad de un registro para confirmar su existencia legal.

En EE.UU. existe un régimen dual de registro. La creación de una fundación (trust filantrópico, corporación no lucrativa) tiene lugar cuando, en el Estado en el que se cree, se presentan los correspondientes estatutos a la autoridad pública. No obstante, para obtener un tratamiento fiscal preferente las fundaciones deben registrarse a nivel federal en el Internal Revenue Service.

Los creadores de una fundación que tienen libertad de elegir deciden algunas veces fijar su residencia en un país en el que no haga falta autorización previa, que es la forma más rigurosa de control público. Conviene tener en cuenta que, aunque en los países de derecho común las organizaciones filantrópicas y no lucrativas pueden crearse también sin necesidad de una aprobación pública previa, su estatus filantrópico y las exenciones de impuestos dependerán de su posterior reconocimiento por los Comisarios de Caridad o las autoridades fiscales.

Dentro del grupo de países que necesitan autorización pública podemos distinguir dos grupos:

1º) autoridad cuya aprobación se necesita:

---

<sup>106</sup>HONDIUS, FRITS W. "La Ley sobre fundaciones..." op. cit. p. 96 y sig.

- Jefe del Estado: Italia para las nacionales,
- Dictamen del Consejo de Estado: Francia,
- Ministro del departamento bajo cuya competencia se encuentra la fundación: Colombia, Japón, España, Uruguay, etc.
- Si tienen nivel sub-nacional, la autoridad correspondiente: FRA e Italia.

2º) no se precisa autoridad ni procedimiento especial:

- Comisarios de Caridad: Inglaterra y País de Gales,
- Israel: la petición de reconocimiento de Amutot ha de presentarse a la autoridad del registro, el registrador de Amutot,
- reconocimiento por los tribunales a nivel inferior: Turquía, donde un departamento gubernamental, el Director general de fundaciones, puede apelar el fallo correspondiendo la última decisión al Tribunal Supremo.

Doctrina legal sobre la aprobación (si es discrecional o no):

- Bélgica, Austria y Alemania: se debe conceder la aprobación siempre que la fundación cumpla determinados criterios objetivos,
- España, la Constitución de 1.978 reconoce el derecho a crear una fundación, que puede invocarse ante el Tribunal Constitucional,
- Francia, el reconocimiento consiste en un decreto que la confirma como établissement d'utilité publique. El Ministerio del Interior, que prepara el dossier para el Conseil d'Etat, aplica sus propios criterios, que no tiene porqué dar a conocer al público, siguiendo así una política completamente ajena a la moderna tendencia de "gobierno abierto". Además insiste en la presencia de representantes del Gobierno en los consejos de administración.

En varios países en los que las fundaciones se ven sujetas a un control previo se aprecia una diversificación cada vez mayor en lo relativo a su creación. En Francia se discute actualmente la conveniencia de crear un segundo procedimiento simplificado. Se prevé que, en el caso de esas fundaciones, podría bastar con un registro obligatorio.

En todos los países en los que se ejerce un control previo, existe también una inspección y vigilancia a posteriori por parte de las autoridades competentes. El ejemplo más evidente lo constituye el control fiscal, ya que sólo basándose en la verificación de las cuentas e informes del año fiscal anterior podrá determinarse si la fundación en cuestión ha respetado o no las disposiciones fiscales y merece o no seguir siendo legalmente reconocida.

En diversos países, (Suecia y Suiza), en los que no existe un control previo, las autoridades supervisoras sí ejercen control a posteriori.

Con moderación, esos controles respetan la libertad de independencia de las fundaciones. Son importantes para las propias fundaciones, pues una vez al año conceden a sus consejos de administración un certificado público de "buena conducta".

En los Países Bajos no existe ningún control público previo, ni posterior sistemático. Aunque, para que se les reconozca existencia, las deben estar debidamente registradas o inscritas, no tienen obligación de informar a ninguna autoridad externa sobre sus actividades o su gestión financiera. Los únicos controles externos consisten en posibles intervenciones de los Tribunales, a petición del Fiscal del Estado o de miembros del consejo de administración enfrentados entre sí.

Las restricciones a las llamadas "manos muertas" han seguido siendo muy importantes, sobre todo en países de tradición católica. Implican no sólo restricciones a la adquisición y posesión de bienes inmuebles (Bélgica, España y Portugal), sino también a la posible enajenación de propiedades. En ambos casos se requiere aprobación de la autoridad correspondientes.

En Inglaterra, País de Gales y Alemania, los controles de las autoridades no van directamente en contra de las "manos muertas", lo que pretenden es determinar si existe o no riesgo de especulación, así como que las transacciones estén destinadas a cumplir las metas u objetivos de la fundación. La solicitud de préstamos e hipotecas y la asunción de obligaciones se ven igualmente sujetas a controles, trazándose con frecuencia una distinción entre las fundaciones cuyos estatutos conceden al consejo de administración poderes para realizar esas operaciones y aquéllas cuyos estatutos no dicen nada al respecto, por lo que el tema deberá someterse a la autoridad encargada de su supervisión.

En muchos países, no sólo la asunción de deudas y obligaciones, también la aceptación de donaciones y legados se ve sujeta a la autorización del Gobierno (Francia, España y Bélgica), ya que esos aumentos de propiedad refuerzan a la fundación. La razón para imponer este tipo de controles consiste no sólo en la objeción tradicional a las "manos muertas", sino también la preocupación por que no acepten "regalos" que a la larga pueden resultar más un pasivo que un activo. Uno de esos casos podría consistir en la donación de un edificio histórico sin medios necesarios para su restauración y mantenimiento. Determinadas donaciones pueden implicar para una fundación consecuencias políticas o económicas poco deseables, que afectan negativamente a su independencia.

El ejercicio de control sobre la conducta o las actividades de las fundaciones se apoya en la posibilidad de adoptar

sanciones u otro tipo de medidas. Estas no se dirigen contra la fundación, sino contra quienes la administran: fiduciarios y funcionarios ejecutivos. A los administradores se les puede despedir y sustituir por negligencia, deficiencias en la gestión o mala conducta (Austria, Alemania, Costa Rica, Países Bajos, España, Turquía, Inglaterra y País de Gales). En algunos países se aplican además sanciones penales. En los Países Bajos se considera desde 1.982 delito ofrecer bienes o servicios por teléfono, indicando que los beneficios de las ventas de destinarán a fines filantrópicos o caritativos. En Inglaterra las "ventas de caridad" no están prohibidas como tales; pero, en un informe presentado al Gobierno en 1.987, se ha propuesto que la publicidad en la que se afirme que los beneficios de las ventas se destinarán a fines no lucrativos se especifique claramente. Se deberá permitir que un organismo filantrópico o no lucrativo que no esté de acuerdo con que se utilice así su nombre obtenga un mandamiento judicial.

## 2.8.5. ORGANIZACION Y GESTION<sup>107</sup>

La norma fundamental en todos los sistemas legales es que en el decreto de creación de una fundación se fijen normas o regulaciones sobre la forma en que debe ser administrada y las personas que deben hacerlo. La única excepción al principio general se da en el derecho austriaco, en el que los estatutos son adoptados por el Stiftungskurator después de haberse creado la fundación. Algunos sistemas legales (Colombia, Alemania, Suiza) indican que la autoridad se encargará de la supervisión o el ejecutor de un testamento-última voluntad puede rellenar los huecos que puedan quedar. Francia es el único país en el que el contenido de los estatutos los dicta la autoridad encargada de la supervisión.

Numerosas escrituras de fundación diferencian entre las reglas o normas fundamentales expuestas en el propio documento y las normas que pueda adoptar el consejo de administración. Esta técnica es la que siguen con frecuencia los fundadores que desean encomendar a los primeros fiduciarios o miembros del consejo de administración la tarea de redactar las regulaciones por las que debe regirse. Por lo general, esas regulaciones pueden corregirse o enmendarse con mayor facilidad que los Estatutos de la fundación, adaptándose así a las necesidades de cada momento. Según la fundación va desarrollando sus actividades, se podrán ir implantando regulaciones especiales: para la concesión de becas o ayudas, para la determinación de prioridades, etc.

Las leyes sobre fundaciones contienen detalles adicionales sobre composición del consejo de administración. En Dinamarca y

---

<sup>107</sup>HONDIUS, FRITS W. "Ley de F. en Europa..." op. cit. p. 101 a 103.

Portugal debe haber una pluralidad de directivos. En Alemania y Grecia, una persona puede estar a cargo de una fundación. En Alemania existe la tendencia a que las grandes fundaciones cuenten con una estructura a dos niveles distintos: un organismo rector (Kuratorium) y un consejo de administración (Vorstand). En los países en los que las fundaciones tienen o pueden tener la estructura de asociaciones (Túnez, México) o de una empresa filantrópica (Reino Unido, EE.UU.) abunda sobre todo la estructura a dos niveles distintos. La asamblea general de miembros, que se reúne en raras ocasiones, suele nombrar a un director o ejecutivo.

Dado que los consejos de administración y los fiduciarios poseen grandes poderes, el legislador, las autoridades encargadas de la supervisión o los propios fundadores pueden decidir fijar normas o reglas financieras por las que se rijan. La norma general, tanto en derecho civil como en derecho común, es que los miembros del consejo y los fiduciarios deben actuar desinteresadamente y no percibir remuneración alguna, ni extraer ningún beneficio personal. Otro grupo importante de normas intentan evitar los conflictos de intereses entre la fundación y un miembro del consejo de administración, así como la posibilidad de "autotransacciones". Los deberes financieros de los miembros del consejo de administración incluyen:

- mantener intactos los activos de la fundación,
- realizar inversiones y desembolsos prudentes,
- proteger los recursos contra desembolsos exagerados o innecesarios, y
- llevar una contabilidad recta y permitir la práctica de auditorías.

En algunos países las normas sobre inversiones prudentes y supervisión pública de las finanzas han conducido a la imposición de restricciones relativas a inversiones en países extranjeros. Dada la creciente internacionalización de los mercados monetarios, esta restricción se está volviendo cada vez más obsoleta y contraproducente.



## 2.9. LEY DE FUNDACIONES

### 2.9.1. PROYECTO DE LEY

#### NOTAS DESTACABLES:

#### Exposición de motivos

- La Ley dedica un Título I a las Fundaciones y un Título II a los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

- El Título I se estructura en siete capítulos:

- I. Disposiciones generales.
- II. Constitución de las Fundaciones.
- III. Órgano de gobierno de la Fundación.
- IV. Patrimonio de la Fundación: su disposición y administración.
- V. Funcionamiento y actividad de la Fundación.
- VI. Modificación, fusión y extinción de la Fundación.
- VII. El Protectorado y el Registro de Fundaciones.

- El Título II tiene como finalidad:

- definir a quiénes se considerará "entidades sin fines lucrativos",
- establecer los requisitos que esas entidades han de cumplir para "garantizar la realización de los objetivos perseguidos",
- régimen tributario que les será aplicado.

En cuanto a las aportaciones que reciben, la Ley "no busca que los beneficios fiscales para estas aportaciones tengan como destinatario o beneficiario último al aportante, disminuyendo así la presión fiscal que incide sobre éste; si este fuera el fin buscado por la norma, los beneficios fiscales serían injustos. Lo que se persigue con esta regulación es hacer más atractiva la realización de aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general. Este planteamiento obliga, por ello, a extender el régimen previsto para las aportaciones efectuadas a favor de las entidades contempladas en la Ley a las realizadas en beneficio del Estado y otras instituciones y entes públicos".

- Se da nueva redacción al artículo 5 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, "al objeto de

excluir del campo de aplicación de dicho precepto a las entidades objeto de la reforma".

## Título I

- Tras definir a las Fundaciones (art. 1), establece que el fin fundacional debe beneficiar a colectivos genéricos de personas, incluyéndose en éstos los colectivos de trabajadores y sus familiares de una o varias empresas (art. 1.2).

- No se incluyen las Fundaciones cuya finalidad sea la conservación de bienes del patrimonio histórico español, que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español (art. 1.3).

- El reconocimiento de personalidad jurídica de la Fundación está condicionado a la inscripción de su escritura de constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones (art. 3.1).

- La dotación de la Fundación está sometida a un desembolso mínimo inicial del 25%, debiendo hacerse efectivo el resto en un plazo no superior a 5 años a contar desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución (art. 10.2). Además se admite la consideración de dotación, para los compromisos de aportación de terceros siempre que estuvieran garantizadas (art. 10.4).

- Los bienes y derechos que compongan la dotación deberán ser susceptibles de valoración económica (art. 17) y se harán constar en su inventario, el Registro de Fundaciones y estar inscritos en los registros correspondientes (art. 18).

- En el artículo 19 se fijan límites a las enajenaciones de bienes y derechos:

- autorización previa del protectorado cuando formen parte de la dotación, estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines de la Fundación o representen un valor superior al 20% del activo según el último balance anual,

- la enajenación o gravamen de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales (o valores mobiliarios emitidos por éstos que representen una participación significativa) deberá comunicarse inmediatamente al protectorado.

- Sobre la participación en actividades mercantiles o industriales, no se les permite cuando se trate de sociedades mercantiles en las que deban responder personalmente de las deudas sociales (art. 22.1); en caso contrario y de ser mayoritaria su participación, la Fundación deberá promover la transformación de la sociedad para que adopte una forma jurídica con responsabilidad limitada (art. 22.2).

Si la sociedad no es personalista podrán participar mayoritariamente, dando cuenta inmediata del hecho al Protectorado (art. 22.3).

- Anualmente presentarán un inventario, un balance de situación, una cuenta de resultados y una memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica, que incluirá el cuadro de financiación y el exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales (art. 23.1). Igualmente, el órgano de gobierno "practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior" (art. 23.2).

En el mismo artículo, punto 3, se recoge la obligación de auditar las cuentas de la Fundación "con la periodicidad y en los supuestos que reglamentariamente se determinen, en razón de la cuantía del patrimonio y del volumen de gestión".

- Deberán destinar al menos el 70% de las rentas e ingresos (no afectadas a dotaciones) a la realización de los fines fundacionales; el restante 30% servirá para cubrir los gastos de administración (las partidas computables como tales y su proporción máxima se fijarán reglamentariamente). El resto se destinará a incrementar la dotación fundacional (art. 25.1). Para el cumplimiento de esta obligación dispone de tres años a partir del momento de la obtención de los ingresos (art. 25.2).

- Capítulo VII: El Protectorado y el Registro de Fundaciones: "el protectorado será ejercido por la Administración General del Estado, en la forma que reglamentariamente se determine, respecto de las Fundaciones de competencia estatal". Sus funciones serán:

- a) asesorar a las Fundaciones ya inscritas y a las que estén en período de constitución,
- b) velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales,
- c) verificar la aplicación de los recursos a los fines fundacionales,
- d) dar publicidad a la existencia y actividades de las Fundaciones,
- e) sustituir al órgano de gobierno si por cualquier motivo faltasen sus integrantes,

f) cuantas otras funciones se establezcan en las leyes (art. 32).

Podría intervenir temporalmente, con autorización judicial, en la Fundación cuando una grave irregularidad en la gestión económica ponga en peligro su subsistencia o una desviación grave de los fines fundacionales (art. 34).

- Finalmente se crean dos órganos:

a) Registro de Fundaciones en el Ministerio de Justicia, para la inscripción de las que tengan competencia estatal (art. 36),

b) Consejo Superior de Fundaciones: órgano de carácter consultivo, integrado por representantes de la Administración General del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Fundaciones (art. 37).

La estructura y funcionamiento de ambos se fijarán reglamentariamente.

## Título II

Capítulo I: Régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos.

Serán entidades sin fines lucrativos las Fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los siguientes requisitos (art. 41):

a) perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros de interés general de naturaleza análoga,

b) destinar a ese fin al menos el 70% de sus rentas e ingresos, no dotaciones, en el plazo de tres años a contar desde el momento de su obtención,

c) no ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, salvo que se les autorice por el Ministerio correspondiente poseer participaciones mayoritarias sin pérdida del régimen fiscal regulado en este Título, "en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines",

d) rendir cuentas anualmente, al órgano de protectorado correspondiente,

- e) "aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas" (art. 42.1),
- f) que los cargos de patrono y representante legal sean gratuitos y no tengan interés económico en los resultados de la actividad, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione (art. 43),
- g) cumplir las obligaciones contables previstas en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, sin perjuicio de hacerlo de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio y disposiciones complementarias "cuando realicen alguna explotación económica (art. 44),
- h) acreditar ante la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, su condición una vez inscritas en el Registro administrativo correspondiente o ser declaradas de utilidad pública (art. 46.1), para los tributos de carácter no local,
- i) para los tributos de carácter local deberán solicitarlos a los Ayuntamientos competentes (art. 46.2).

- Impuesto sobre Sociedades: se considerarán ingresos exentos:

1. cuotas de asociados,
2. subvenciones obtenidas del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y otros organismos o entes públicos, que se apliquen a la realización del objeto social y no se destinen a financiar explotaciones económicas,
3. "los derivados de transmisiones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad",
4. "los obtenidos de personas y entidades, con la obligación por parte de la entidad receptora, de difundir o mencionar el nombre o la identidad de las mismas" (art. 49).

Por su parte integrarán la base imponible:

- los rendimientos obtenidos de una explotación económica,
- los rendimientos procedentes de bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad, y los incrementos o disminuciones patrimoniales obtenidos a título oneroso, así como los obtenidos a título lucrativo que no se deriven del cumplimiento de su objeto o finalidad específica (art. 50), pudiendo gozar de exención por reinversión (art. 52),

- no serán deducibles:

- los gastos imputales a las operaciones exentas,
- las amortizaciones de elementos patrimoniales no afectos a las actividades sometidas a gravamen,
- los excedentes procedentes de operaciones económicas destinados al sostenimiento de actividades exentas,

- el exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 51).

El tipo de gravamen aplicable a la base así calculada será del 20 por ciento (art. 53).

Se podrán practicar las deducciones y bonificaciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, excepto la doble imposición por dividendos, para la que se fijan unos requisitos (art. 54).

La cuota líquida así calculada se minorará en 200.000 pesetas "cuando el sujeto pasivo sea una Fundación o asociación de utilidad pública, comprendida dentro del ámbito de aplicación del presente Título, que realice exclusivamente prestaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción pueda resultar negativa" (art. 55).

Algo muy importante:

"La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida o, en su caso, la cuota reducida, en el importe de las retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados.

Cuando dichas retenciones, pagos e ingresos a cuenta superen la cuota líquida o, en su caso, la cuota reducida, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso" (art. 56).

- Tributos locales: las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos de este Capítulo:

- estarán exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación o no se destinen a explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica,

- estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

## Capítulo II: régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos.

Se establecen una serie de deducciones posibles de los donativos realizados a entidades a las que se refiere el Capítulo I del Título II, siempre que estén debidamente justificadas mediante certificación emitida por la entidad donataria, en la que constará:

- mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la sección 1ª, Capítulo I de este Título,
- fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario,
- documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no sea un donativo dinerario,
- destino que se dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica,
- mención expresa del carácter irrevocable de la donación (art. 66).

### Personas físicas

Deducción en la cuota del I.R.P.F. de los donativos a entidades a las que se refiere el Capítulo I, con los siguientes límites y condiciones:

1. 20% de las donaciones de bienes, valorados de acuerdo con la valoración de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación; que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985 de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español,
2. 15% de las donaciones de bienes destinados a formar parte del activo material de la entidad, que contribuyan a la realización de los fines previstos en esta Ley como de interés general; aplicado sobre el valor de adquisición de los bienes, determinado conforme a las reglas del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas.
3. 20% de las cantidades donadas para:
  - cumplimiento de los fines de interés general de la entidad,
  - conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro general de Bienes de

Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985 (art. 59 y 60).

Límite:

"La base de las deducciones a que se refieren los artículos anteriores, se computarán a efectos del límite del 30 por 100 previsto en el artículo 80, uno, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas.

### Personas jurídicas

Donativos deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

a) bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, a que se refiere la Ley 16/1985, valorados por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación,

b) bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria, que contribuyan a la realización de actividades que constituyan los fines de interés general de la entidad, valorados de acuerdo con los siguientes criterios:

- bienes nuevos producidos por la entidad donante, por su coste de fabricación,
- bienes adquiridos a terceros y entregados nuevos, por su precio de adquisición,
- bienes usados por la entidad donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes,

c) cantidades donadas para el cumplimiento de las actividades que constituyan el fin de interés general de la entidad, o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, a que se refiere la Ley 16/1985 (art. 63 y 64).

Límite:

La deducción recogida en las letras b) y c), no podrá exceder del 10 por ciento de la base imponible del donante del ejercicio económico en que realiza la donación; para la recogida en la letra a) el límite es del 30% (art. 63.2).



Alternativamente, la entidad puede acogerse al límite del 1 por mil de su volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la aplicación de este porcentaje pueda determinar una base imponible negativa (art. 63.3).

Además se recogen otras actividades como:

a) convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 68),

b) oferta de donación de obras de arte al Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades públicas, Entes Públicos y Organismos Autónomos administrativos determinados reglamentariamente (art. 69),

c) gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes (cine, teatro, música y danza, e industria del libro) (art. 70).

## 2.9.2. REFLEXIONES Y OPINIONES

1º) Quizá lo más destacable inicialmente sea el tratamiento en un mismo texto legal de dos cuestiones totalmente diferenciadas:

- el tratamiento y reglamentación de la persona jurídica fundación,
- la regulación de algo netamente fiscal, como es la participación privada en actividades de interés general.

En la exposición de motivos del texto, apartado I, se reconoce la necesidad de desarrollar el artículo 34 de la Constitución, que reconoce el derecho de Fundación para fines de interés general y otra necesidad "no estrictamente jurídica", que es la de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general. Para ello se argumenta que "tanto una regulación actualizada sobre Fundaciones, como un régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general son soluciones a un mismo problema: dotar al campo de las actuaciones altruistas de una base jurídica fomentadora y ajustada a la actual demanda que la sociedad presenta".

2º) La Ley no pretende disminuir la presión fiscal de aquellos que hagan aportaciones a las entidades sin fin lucrativo, sino hacer más atractiva la realización de aportaciones, para lo que extiende el ámbito a las aportaciones realizadas en beneficio del Estado y otras instituciones y entes públicos.

Lo que parece haber olvidado el legislador es que las entidades sin fines de lucro actúan muchas veces allí donde el Estado no llega, o donde aún llegando, la iniciativa privada puede ofrecer una mejor gestión de los recursos. El beneficio fiscal del donante, significaría únicamente no considerar renta la participación directa de una persona física o jurídica en la cobertura de determinadas necesidades sociales a las que en su ausencia, tendría que hacer frente el Estado con sus ingresos.

3º) En la legislación vigente únicamente las Fundaciones Culturales sometidas al Reglamento de 1.972 deben cumplir el requisito de inscripción en un Registro para que les sea reconocida la personalidad jurídica.

4º) Se admite la posibilidad de crear una Fundación sobre la base de unos compromisos garantizados de aportaciones de terceros a la dotación de la entidad.

5º) Se admite la posibilidad de fundación-empresa, al permitirse a las Fundaciones ser socios mayoritarios en cualquier sociedad mercantil o industrial, en la que la responsabilidad de los socios sea limitada. Incluso se eliminó un precepto que aparecía en el proyecto de Ley de Fundaciones anterior, según el cual sólo "podrían realizar directamente actividades mercantiles o industriales cuando éstas tengan relación y estén al servicio de los fines fundacionales". A cambio, aquellas que sean titulares de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, no podrán disfrutar de los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, que se recogen en el Título II del Proyecto de Ley.

6º) Aunque será preciso esperar al desarrollo reglamentario de lo previsto en la Ley (si realmente se aprueba el proyecto) se establece la obligatoriedad de auditar las cuentas anuales de la fundación. No se conocen aún las cifras de patrimonio y de volumen de gestión que marcarán el nacimiento de esa obligación, si serán las mismas que para las empresas lucrativas o no. Debe tenerse en cuenta que las Fundaciones no perciben una contraprestación por los servicios que prestan, o es una contraprestación limitada, de tal manera que el importe neto de la cifra de negocios no es comparable con el de una empresa lucrativa, o debería definirse de diferente forma, incluyendo otros ingresos.

7º) En cuanto al tratamiento fiscal de estas entidades, es importante destacar que en lo referente al Impuesto sobre Sociedades:

- se ofrece un listado de ingresos no computables, y los que sí forman parte de la base imponible,
- se permite la exención por reinversión de elementos patrimoniales afectos a sus explotaciones,
- se fija un tipo de gravamen del 20%,
- se les aplicarán todos los beneficios fiscales recogidos en la normativa del Impuesto, con unas limitaciones para la doble imposición de dividendos,
- se establece una cuota reducida para las entidades que cumplan los requisitos de la Sección 1ª del Capítulo primero del Título II,
- podrán finalmente deducir las retenciones y pagos a cuenta realizados, pudiendo recuperar de la Administración el exceso de éstos sobre la cuota diferencial.

Algunos autores, como José Manuel Romero Moreno<sup>108</sup>, han fijado una serie de causas y requisitos para la nueva Ley.

---

<sup>108</sup>ROMERO MORENO, JOSE MANUEL. "Reflexiones sobre las propuestas de Ley de Fundaciones". Economistas, nº 51, oct-nov. 1.991, páginas 76-77.

Causas que la hacen necesaria:

1º)

- a) manifestaciones sociales continuas ponen de relieve su necesidad,
- b) existen dos normas legales de diferente rango que preveen este desarrollo normativo:

- Código Civil de 1.899,
- Constitución de 1.978,

además de una legislación autonómica reciente.

- c) a pesar de una situación fiscal discutida, el aumento del número de fundaciones sigue un gran ritmo de crecimiento,

2º) la justificación de la Ley de Fundaciones no puede ser sólo la consagración de un estatuto fiscal sino la necesidad de una racionalización e integración de los diferentes regímenes normativos de las fundaciones en su actual y dinámico crecimiento.

Hay una primera impresión de que las discusiones sobre la futura Ley se centran en las diferencias de criterio en torno a los apoyos fiscales a este tipo de instituciones y que ese apoyo fiscal es, por así decir, el tema fundamental de la Ley. Si en alguna ocasión se plantea inicialmente otra cuestión sobre las fundaciones, antes o después aparece que la preocupación subyacente es también en ese caso fiscal.

3º) Necesidad de racionalización:

- a) elaborar una disciplina normativa para un fenómeno que tiene un elemento común (la institución fundacional) y diversas variantes (según los intereses perseguidos o la sumisión a autoridades diversas), que suponen la necesidad de una regulación troncal de aquello que es común y una ordenación integrada de las diversidades,
- b) establecer las líneas fundamentales de la institución fundacional; con la posible conveniencia de replantear el uso no benéfico de las fórmulas fundacionales,
- c) regular y depurar la articulación de los intereses generales, justificadores de la actual presencia de las fundaciones en el sistema jurídico, en el nacimiento, funcionamiento y estatuto de protección de estas instituciones.

Marco normativo que propone<sup>109</sup>:

1) primacía del enfoque funcional, que supone la conveniencia de que este marco legal no contenga descripciones esenciales de lo que se debe reconocer por fundación, ni siquiera tratar de establecer el área dentro de la que conceptualmente se pretende mover la regulación,

2) régimen jurídico del nacimiento: debe referirse exclusivamente a los elementos que la Ley exija a las fundaciones para recibir su cobertura, sin perjuicio de la admisión de otras fundaciones a las que fuera aplicable; estos elementos son: patrimonio, estabilidad, garantía de esa estabilidad, finalidad general y organización,

3) dotación:

- claramente suficiente para el cumplimiento estable de los fines señalados,
- que no consista en prestaciones periódicas sometidas a la discrecionalidad de la decisión de los promotores o a la estacionalidad de presupuestos periódicos,
- que no estén constituidas exclusivamente por patrimonios inmovilizados o de difícil realización.

4) regulación del interés general y exigencia de destinar la fundación a tales fines. Para ello debe exigirse una definición muy clara de la actividad objeto de la fundación.

5) prevención de que los fines a perseguir determinen la amplitud y complejidad de la organización exigida. Esto supone la renovación de los criterios legales sobre retribuciones de los gestores.

6) publicidad: la personalidad de las fundaciones sólo puede ser atribuida cuando hayan accedido a un Registro público de reconocimiento.

7)

- a) ilimitación de su duración,
- b) autonomía, que supone no subordinar su funcionamiento a una voluntad,
- c) necesidad de un régimen especial de garantías, con un control externo.

8) establecer un marco genérico que habilite al Poder Ejecutivo para configurar los subsistemas de especial protección a aquellas actividades o realizaciones que estimen necesario proteger a la vista de lo que en cada momento demanda la sensibilidad social.

---

<sup>109</sup>ROMERO MORENO, J. MANUEL. "Reflexiones sobre...", op. cit. p. 83-85.

## 2.10. MODIFICACION Y EXTINCION DE LA FUNDACION

La Instrucción de 14 de marzo de 1.899, artículo 7, fija las facultades del Ministro de la Gobernación, entre las que se señala, punto 2: Crear, agregar y segregar fundaciones por iniciativa propia o en cumplimiento de voluntad privada; modificarlas en armonía con las nuevas conveniencias sociales y suplir por medio de los acuerdos y nombramiento absolutamente necesarios para el orden regular de las instituciones, las evidentes omisiones de los fundadores.

La disolución, sólo puede ser aprobada por el juez. Siempre que se quiera extinguir o disolver la fundación, tenemos que contar con el juez, para que mediante resolución, decrete que la fundación queda extinguida". Según Piñar Mañas, no:

1º hay supuestos en los que la fundación se extingue por sí misma: porque ha cumplido el fin; en el caso de las temporales, porque se ha cumplido el plazo.

2º Cuando hay acuerdo entre el Patronato y el Protectorado para extinguir una fundación, tampoco tendría porqué actuar el juez. La exigencia de resolución judicial tiende a una mayor garantía del derecho de fundaciones. Cuando no se añade nada con la resolución judicial, no se da un plus de garantía. Siempre que no haya conflicto de intereses, por supuesto, en cuanto haya conflicto de intereses será el juez el que decida, es decir, no lo puede hacer el Protectorado porque entiende que el fin se ha cumplido, o es inviable, etc., en contra de la voluntad del Patronato. Hoy ya no puede el protectorado disolver fundaciones en estos casos<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup>PIÑAR MANAS, JOSE LUIS. "Las fundaciones en el marco constitucional", Boletín Centro de Fundaciones, nº 46, 4º trim. 1.991, p. 12.

## 2.11. INDICE NORMATIVO

En primer lugar, las fundaciones se rigen, en cuanto a definición y donación por lo establecido en el Código Civil, pero además existe una normativa específica según la clase de fundación de que se trate.

Dividiremos la normativa legal aplicable en dos etapas:

1ª.- anterior a la Constitución,

1.b.- posterior a la Constitución.

### 2.11.1. 1ª ETAPA: ANTERIOR A LA CONSTITUCION

Dentro de un ordenamiento jurídico desconexo, de criterios dispares e incluso opuestos, de dispersión normativa y en buena parte arcaico<sup>111</sup>, destacan las siguientes disposiciones legales:

- A) Ley general de beneficencia de 20 de junio de 1.849,
- B) Reglamento de 14 de marzo de 1.852,
- C) Real Decreto de 6 de julio de 1.853 sobre clasificación de los establecimientos,
- D) Instrucción de 27 de enero de 1.885 para la organización, régimen, gobierno y administración superior de los establecimientos de beneficencia en general,
- E) Real Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1.899 modificativo del de 1.853,
- G) Orden de 7 de mayo de 1.903 reguladora del protectorado,
- H) Real Decreto de 25 de octubre de 1.908,
- I) Real Decreto de 27 de septiembre de 1.912 e Instrucción de 24 de julio de 1.913 de protectorado del Gobierno en la docente (derogados por el Reglamento de 21 de julio de 1.972),
- J) Real Decreto de 10 de septiembre de 1.914,

---

<sup>111</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...". Op. cit. p. 55.

En el mismo sentido se manifiesta CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO: "Examen de cuestiones sustanciales que suscita la normativa vigente sobre fundaciones privadas", Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda, Monografía nº 37, p. 109.

K) Real Decreto de 17 de octubre de 1.919 sobre clasificación de establecimientos,

L) Real Decreto de 29 de agosto de 1.923 sobre amortización de inmuebles no amortizados,

M) Real Orden de 26 de octubre de 1.923 sobre rendición de cuentas (derogada por la Ley General de Educación),

N) Real Decreto de 29 de julio de 1.924 e Instrucción de 20 de julio de 1.926 de protectorado del gobierno en las fundaciones docentes de enseñanza agrícola, pecuaria o minera (derogado por la Ley General de Educación),

O) Real Decreto de 28 de mayo de 1.928 sobre derechos de preferencia de los arrendatarios en supuestos de enajenación de fincas,

P) Real Orden de 24 de enero de 1.930 sobre expropiaciones,

Q) Decreto de 27 de marzo de 1.934 sobre clasificación de los establecimientos,

R) Ley de 17 de julio de 1.945 sobre expropiación forzosa,

S) Decreto de 16 de marzo de 1.961 sobre Fundaciones laborales.

Como consecuencia de los Planes de Desarrollo que suponen el paso de una sociedad rural y subdesarrollada a una incipiente sociedad industrial y el crecimiento del nivel de vida de la época, aparece un buen número de fundaciones con un corte similar al de las de Europa occidental y EE.UU. en el campo educativo, científico y cultural, con perspectivas y enfoques que acaban con los esquemas rígidos del sistema jurídico vigente. Se admite la búsqueda de rentabilidad e incluso la actividad industrial<sup>112</sup>. Así surgen:

A) Decreto de 21 de julio de 1.972 aprobatorio del reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas y entidades análogas (BOE 30-10-1972), que reconoce la no necesidad de pobreza de los beneficiarios,

B) Decreto de 20 de julio de 1.976 (art. 12 y disposición derogatoria 2ª),

C) Real Decreto 1.762/1.979 de 29 de junio.

---

<sup>112</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos...". Op. cit. p. 52-53.



## 2.11.2. 2ª ETAPA: POSTERIOR A LA CONSTITUCIÓN

La situación que en el plano legal y tributario viven las fundaciones, quizás se pueda relacionar con la excepcionalidad con que eran contempladas en el ordenamiento preconstitucional. La desconfianza con que se contemplaba a las fundaciones podría explicar los resquemores del fisco más preocupado por su necesidad recaudadora que por estimular las actividades de unas instituciones vocadas a la cooperación social<sup>113</sup>.

La Constitución española aprobada por las Cortes el 31 de octubre de 1.978, establece en su artículo 9 que compete a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos sean efectivas y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social; como consecuencia de esto se reconoce en el artículo 34 el derecho de fundación<sup>114</sup>:

1.- Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley.

2.- Regirá también para las fundaciones lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22:

2. las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales.

4. las asociaciones sólo podrán ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada.

Ahora bien, hay que diferenciar bien entre una fundación y una actividad ilícita de los órganos de la misma. Una actuación ilícita de los órganos de Gobierno no convierten a la fundación en ilícita, sino que convierte a los que han actuado así en delincuentes<sup>115</sup>.

Este texto, en sí excepcional en derecho constitucional comparado europeo, exige ser desarrollado sin demora por Ley<sup>116</sup>.

---

<sup>113</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Panorama de las F...", op. cit, p. 8.

<sup>114</sup>MARTINEZ LAFUENTE, ANTONIO. "Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones". Encuentros sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía nº 37, p. 24.

<sup>115</sup>PINAR MAÑAS, JOSE LUIS. "Las F. en el marco...", op. cit. p. 12.

<sup>116</sup>DIEZ HOCHLEITNER, RICARDO. "Razón de ser de las fundaciones...", op. cit. p. 9,

SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 55,

Por primera vez en la historia se reconoce la posibilidad de actuación de las fundaciones en un sistema complementario del Estado, para ocuparse de los problemas sociales<sup>117</sup>. En los debates parlamentarios en los que se discutió la inclusión del derecho de fundación en el máximo cuerpo legal, hubo prácticamente unanimidad respecto a la aceptación de su papel en la sociedad; acuerdo que se volvería a producir cuantas veces aparecieron las fundaciones en el Parlamento<sup>118</sup>.

Reconocer expresamente el derecho de fundación significa incluir la garantía institucional; la Constitución la garantiza, sin definirla exactamente, el tipo de fundación podemos deducirlo de pocas sentencias, pero muy importantes. La sentencia 49/88 de 22 de marzo sobre Cajas de Ahorros dice: "el artículo 34 de la Constitución se refiere sin duda, al concepto de fundación admitido de forma generalizada entre los juristas y que considera la fundación, persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador a un fin de interés general". Esto es lo que garantiza la Constitución: la posibilidad que un fundador destine bienes al cumplimiento de unos fines de interés general<sup>119</sup>.

Para saber como se regulan las fundaciones en la Constitución, tenemos que saber qué modelo de sociedad establece. No es una opción graciable del legislador reconocer o no el derecho de fundación, sino una obligación, en un marco de libertades que favorezca el desarrollo de un derecho fundamental: la libertad y la igualdad del individuo. El artículo 9.2.2º dice algo importante: corresponde a los poderes públicos "remover los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de los derechos y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social". Los poderes públicos tienen obligación de facilitar cauces de participación y entre otros se encuentran las fundaciones, luego el artículo 9.2 obliga a los poderes públicos a impulsar y favorecer su desarrollo<sup>120</sup>.

Otra cuestión dentro del marco constitucional es la adquisición de personalidad jurídica. Desde el momento en que ha

---

YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos..." op. cit. p. 53, y  
CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Examen de las cuestiones sustanciales que..." op. cit. p. 110.

<sup>117</sup>YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Apuntes históricos...", op. cit. p. 53.

<sup>118</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. Presentación..., op. cit. p. 2.

<sup>119</sup>PINAR MAÑAS, JOSE LUIS. "Las fundaciones en el marco...", op. cit. p. 11.

<sup>120</sup>PINAR MAÑAS, JOSE LUIS. "Las fundaciones en el marco...", op. cit. p. 11 y 12.

sido aprobada la Constitución no puede dejarse en manos de la Administración esta decisión. Las fundaciones asistenciales, las de la Instrucción de 1.899, adquieren la personalidad desde el momento en que se constituyen, por decisión de los particulares. Sin embargo, en las culturales, las docentes y las de las Comunidades Autónomas la personalidad jurídica se condiciona a la inscripción. Esto no quiere decir que la personalidad jurídica se adquiriera con la inscripción, sino que se adquiere en el momento en que se constituye la fundación<sup>121</sup>.

Con posterioridad a la promulgación de la Constitución destaca una única disposición: la Orden de 23 de junio de 1.986 sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades. Lo más importante a nivel legal a partir de este momento es la aparición de las Comunidades Autónomas.

Se desarrollaron además diversas propuestas de legislación sobre fundaciones y una fiscal:

- proposición de Ley General sobre fundaciones Privadas y entidades análogas, presentada por el Grupo Parlamentario Agrupación Independiente en 1.978,

- anteproyecto de Ley de fundaciones elaborado por la Comisión Mixta constituida en la Subsecretaría del Ministerio de Justicia en 1.979 y presentado en noviembre de 1.981,

- proposición de Ley del Estatuto fiscal para las Entidades sin Fines de Lucro del Grupo Parlamentario Minoría Catalana en 1.984<sup>122</sup>,

- Proyecto de Ley del Ministerio de Hacienda sobre incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Texto aprobado por el Consejo de Ministros el 22 de mayo de 1.992.

En las diferentes comunidades autónomas se han redactado las siguientes disposiciones:

a) COMUNIDAD AUTONOMA DE CANARIAS: Ley 1./1.990 de 29 de enero de Fundaciones Canarias,

---

<sup>121</sup>PIÑAR MAÑAS, JOSE LUIS. "Las fundaciones en el marco...", op. cit. p. 12.

<sup>122</sup>Entre las entidades sin fin de lucro reconoce en la letra g), del art. 1º a las Fundaciones Privadas, para fines de interés general. CRUZ AMOROS, MIGUEL. "Problemática tributaria de las entidades sin fin de lucro". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía nº 37, p. 37 y 38.

b) COMUNIDAD AUTONOMA DE CATALUÑA:

- Ley de 3 de marzo de 1.982,
- Ley de 8 de noviembre de 1.985 que modifica a la anterior.

c) COMUNIDAD AUTONOMA GALLEGA: regula su funcionamiento por el Estatuto de Autonomía de Galicia que en su artículo 27 recoge una serie de materias que son competencia exclusiva de la Comunidad Gallega, entre las que se encuentra "el régimen de fundaciones de interés gallego" (punto 26).

- Ley 7/1.983 de 22 de junio de Régimen de las fundaciones de interés gallego (DOG 20 julio 1.983).
- Decreto de 6 de septiembre de 1.984 (DOG 22 de 31 enero 1985), por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Protectorado de las fundaciones de Interés gallego.
- Decreto de 12 de junio de 1.986, que modifica los artículos 16 y 48 del anterior.
- Decreto de 24 de junio de 1.987, por el que se vuelven a modificar los mismos artículos.
- Ley 11/1991 de 8 de noviembre de reforma de la Ley 7/1983 de 22 de junio.

La Ley de Fundaciones de Interés gallego define su ámbito de aplicación: "La presente Ley será de aplicación a las fundaciones de interés gallego, entendiéndose por tales aquellas que, estando domiciliadas o desarrollando principalmente sus funciones en Galicia, estén constituidas por personas naturales o jurídicas que destinen o afecten un patrimonio a la realización, sin ánimo de lucro, de fines de interés general en beneficio de personas no determinadas individualmente" (art. 1.1 Ley FIG).

La Xunta de Galicia asumirá la función de protectorado de las fundaciones referidas en el apartado anterior y ejercerá las facultades que garanticen el cumplimiento de la voluntad de los fundadores y las que, a tales efectos, esta Ley establece (art. 1.2. Ley FIG).

Para que una fundación pueda ser considerada de interés gallego es preciso que una vez reconocida por la Consellería competente, se inscriba en el Registro de Fundaciones, que será único para la Comunidad autónoma (art. 8.1 FIG). En su disposición transitoria primera, la inicial Ley, establecía que las fundaciones constituidas con anterioridad y que por sus características se encuentren sujetas a la presente ley, dispondrán de un plazo de dos años para adaptar sus Estatutos a los preceptos de la misma y presentarlos en el Registro de

Fundaciones de la Comunidad. El incumplimiento de esta obligación determinará "la suspensión de la actividad de la fundación, y la exigencia de responsabilidad a los patronos" (disposición transitoria segunda).

#### REFORMA DE LA LEY DE FUNDACIONES DE INTERES GALLEGO

Aprobada el 8 de noviembre de 1.991 por el Parlamento Gallego, la Ley 11/1.991 de reforma de la Ley 7/1.983, de 22 de junio, de Régimen de las Fundaciones de interés gallego, publicado por el DOG de 12 de noviembre. El BOE lo incluyó el 3 de enero de 92.

Entre los criterios seguidos para determinar el ámbito de aplicación de esta Ley (7/83, de 22-6), en su artículo 1 se observa una contradicción, ya que en el primer párrafo se recoge el criterio funcional, y en el tercerp el criterio de domicilio, lo que puede dar lugar a dudas a la hora de aplicarla, por lo que debería mantenerse un criterio uniforme, al considerarse expresamente que la mencionada Ley será de aplicación a aquellas fundaciones que o bien tengan su domicilio en Galicia o bien desarrollen principalmente sus funciones en ella. Por otra parte, se señala cual ha de ser la protección conveniente que se dispensa a esas fudnaciones que no desarrollan sus funciones en Galicia pero que persiguen la consecución de un interés gallego, que en la actualidad estaba vacía de contenido.

El reconocimiento de "interés gallego" lo hará el órgano competente de la Xunta, o sea, aquel al que se atribuya la función de ejercer el protectorado sobre la fundación.

## 2.12. CLASIFICACION DE LAS FUNDACIONES DE ACUERDO CON LA NORMATIVA QUE LES ES APLICABLE

### 2.12.1. SEGUN LA INSTRUCCION DE 14 MARZO 1.899

Se diferenciará entre fundaciones públicas y privadas:

Artículo 53: "siempre que se suscitasen dudas, de oficio o a instancia de parte, sobre el carácter público o particular de una fundación benéfica, se instruirá expediente para su clasificación."

El 58 diferencia aquellas de carácter particular: "para que una fundación pueda clasificarse como particular, se necesita:

1º que reuna las condiciones exigidas por el artículo 4 del Real Decreto de esta fecha.

2º que cumpla o pueda cumplir con el objeto de su institución o con el que tuvo desde tiempo inmemorial.

3º que se mantenga principalmente con el producto de sus bienes propios sin ser socorrida por necesidad con fondos del Gobierno, de la Provincia o del Municipio, ni con repartos o arbitrios forzosos."

### 2.12.2. EN FUNCION DEL TIPO DE ACTIVIDAD

1) laborales: reguladas por las siguientes normas legales:

a) Decreto 446/1.961 de 16 de marzo (y orden de 25 enero 1962). Artículo 1: reconoce que "Toda obra de carácter asistencial, organizada en el ámbito de una o varias Empresas en beneficio de los trabajadores que en ellas estén colocados y sus familiares, podrá acogerse al régimen de Fundaciones Laborales establecido en las presentes normas, estando, a los efectos de protección legal, equiparadas a las instituciones de beneficencia particular, benéfico-docentes y de previsión social."

Las finalidades de la obra podrán ser:

- guarderías infantiles,
- escuelas,
- residencias de descanso y para jubilados,
- centros recreativos, culturales y de formación profesional,
- economatos laborales,
- instalaciones deportivas,

- servicios médicos de empresa u otros centros de asistencia sanitaria,
- regímenes becarios,
- grupos de viviendas, y en general
- cualquier otra clase de realizaciones asistenciales para beneficio o disfrute de quénes presten o hayan prestado servicio en el Centro de trabajo de que se trate.

Su número e importancia en la práctica, son escasos<sup>123</sup>.

b) Orden de 25 de enero de 1.962, sobre normas de aplicación del Decreto de 16 de marzo de 1.961, que define las Fundaciones laborales en su artículo 3: "conjunto de bienes, cuotas y derechos de cualquier clase destinados a aplicar sus rentas o su valor a los fines de la institución."

2) benéficas y benéfico-docentes: su importancia radica en el hecho de ser las que tienen origen y reconocimiento más antiguo. Su normativa, que sigue vigente, fue y es en parte de aplicación a todo tipo de fundaciones, en tanto no sea promulgada una Ley que recoja la problemática actual de este tipo de entidades.

3) docentes y culturales.

4) de enseñanza agrícola, pecuaria o minera: reguladas por Real Decreto de 29 de julio de 1.924, de Beneficencia particular de enseñanza agrícola, pecuaria o minera y la Instrucción de 20 de julio de 1.926, para el ejercicio del Protectorado del Gobierno en las Instituciones y Fundaciones benéfico-docentes de enseñanza agrícola, pecuaria o minera.

Esta Instrucción las define en su artículo 2: "Constituyen las Fundaciones benéfico-docentes particulares de enseñanza agrícola, pecuaria o minera el conjunto de los bienes y derechos destinados a dichas enseñanzas o transmitidos con la carga de aplicar sus rentas o sus valores a los fines de la institución, cuyo Patronato y administración hayan sido reglamentados por los respectivos fundadores."

Las docentes y culturales proceden de las benéfico-docentes y tienen una normativa propia desde 1.972. Las otras pueden denominarse mixtas y se rigen por la normativa de las benéficas con la particularidad de su propia actividad también regulada.

Han conocido un relativo éxito dentro de la característica desidia de las fuerzas económicas a asumir los cometidos reseñados. No obstante, tampoco el Ministerio de Educación ha demostrado un gran interés hacia el instrumento y puede afirmarse

---

<sup>123</sup>FABRA VALLE, GERMAN. Formularios... op. cit. p. 287.

que no ha llegado a estructurar el Registro creado y regulado con todo detalle por el Decreto, artículo 73 a 95<sup>124</sup>.

### 2.12.3. SEGUN SU AMBITO GEOGRAFICO

En estos momentos las Comunidades Autónomas que han desarrollado una normativa propia para aquellas fundaciones que llevan a cabo sus actividades en el área de la autonomía son:

- Cataluña,
- Galicia,
- Canarias.

---

<sup>124</sup>FABRA VALLE. Formularios... op. cit. p. 288.



## 2.13. FUNDACIONES DOCENTES Y CULTURALES

### 2.13.1. DEFINICION

Tradicionalmente constituían las denominadas Fundaciones benéfico-docentes<sup>125</sup>.

La Ley General de Educación (LGE) 14/1.970, de 4 de agosto, artículo 137, dice: "compete al Ministerio de Educación y Ciencia la supervisión sobre fundaciones y asociaciones de carácter docente y cultural y el control de cumplimiento de las cargas docentes y culturales en las transmisiones de bienes gravados con ellas."

Entre otras funciones, el Ministerio de Educación y Ciencia:

- intervendrá en el reconocimiento y clasificación de instituciones,

- cuando los fundadores atribuyan a los patronatos, administradores o titulares de los bienes gravados con cargas docentes una actividad discrecional en la elección de aquéllas, se exigirá un programa de actuación para cada decenio como máximo, prorrogándose el anterior hasta la aprobación por el Ministerio de cada nuevo programa,

- cuando estén regularmente constituidas, podrán poseer toda clase de bienes, pero ajustarán su gestión económica a las normas que reglamentariamente se establezcan. Corresponderá a los patronatos, administradores o titulares de las fundaciones la prueba del cumplimiento de los fines a que se destinan,

- controlará los actos extraordinarios de gobierno y administración de las fundaciones y establecerá reglamentariamente la debida publicidad de los fines, recursos y gestión ordinaria de cada fundación, salvo que por ley se atribuyan a otro Ministerio.

### 2.13.2. NORMAS APLICABLES

Se regirán por lo establecido en sus Estatutos, que no podrán contradecir lo prescrito en el Reglamento. El incumplimiento de lo recogido en ellos dará lugar a la

---

<sup>125</sup>CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Examen de las cuestiones sustanciales que suscita la normativa vigente sobre fundaciones privadas". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía nº 37, p. 110.

intervención del Protectorado para exigir su observancia (art. 3).

Están reguladas por las disposiciones legales que afectan a todas las fundaciones y en particular por el Decreto 2930/1.972 de 21 de julio, que aprueba el Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas y Entidades análogas y de los servicios administrativos encargados del Protectorado sobre las mismas, salvo las comprendidas en la disposición transitoria cuarta<sup>126</sup>.

Este Decreto, artículo 1, número 1 reconoce como Fundaciones Culturales Privadas aquellos patrimonios autónomos destinados por sus fundadores primordialmente a la educación, la investigación científica y técnica o cualquier otra actividad cultural y administrados sin fin de lucro por las personas a quienes corresponde su gobierno con arreglo a las prescripciones de sus Estatutos.

### 2.13.3. CONSTITUCION

Una vez constituidas regularmente, gozarán de personalidad jurídica de acuerdo con lo previsto en el número 1 del artículo 35 del Código Civil<sup>127</sup>.

Sin embargo existe un cierto número de fundaciones de carácter docente y cultural, que siguen rigiéndose por la normativa anterior a este Reglamento de 1.972.

La derogación de la legislación vigente hasta 1.972, ha tenido una excepción: la de las fundaciones en las que el fundador prohibía cualquier intervención de la autoridad pública y toda rendición de cuentas, disponiendo que si tales cláusulas no fueran respetadas se produciría la extinción automática de la institución.

Así la disposición transitoria cuarta del Reglamento de 21 de julio de 1.972 dice: A las fundaciones benéfico-docentes ya clasificadas o constituidas en documento público de fecha anterior a la de publicación de este Reglamento y estén acogidas

---

<sup>126</sup>AGUILERA SILLER, CARLOS. "Las fundaciones ante la duplicidad de normas reguladoras de su contabilidad y la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades". Temas de Fundaciones, nº 7, Centro de Fundaciones, Madrid, 1.983, p. 14.

<sup>127</sup>"Sin duda para enlazar con la más restrictiva concepción de la fundación en el régimen legal anterior, y con el fin de eliminar dudas sobre la aplicabilidad de los beneficios fiscales y de otra índole, en el punto 3 del mencionado artículo primero establece que: las Fundaciones culturales privadas reguladas en este Reglamento se considerarán, a todos los efectos, Instituciones benéfico docentes." BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado I, op. cit. p. 145.

a lo previsto en el artículo 4 de la Instrucción aprobada por Real Decreto de 24 de julio de 1.913, sólo les será de aplicación el presente Reglamento en cuanto no suponga la extinción de la fundación, por haberse condicionado su subsistencia, por disposición explícita del fundador, en forma tal que dicha aplicación supusiera el cumplimiento de una condición resolutoria. En otro caso se seguirá rigiendo por la legislación anterior.

El precepto, aunque supone el reconocimiento de unos derechos adquiridos, establece un privilegio para los fundadores más previsores, ya que este beneficio de seguir rigiéndose por la legislación anterior, no se reconoce a los que simplemente dispusieron que se prohibía cualquier intervención de la autoridad pública a título de Protectorado o cualquier otro y toda rendición de cuentas<sup>128</sup>.

---

<sup>128</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado I, op. cit. p. 143.

## 2.14. PROTECTORADO

### 2.14.1. EL PROTECTORADO

El Protectorado es un órgano de control de la vida ordinaria de la fundación<sup>129</sup>.

En las fundaciones de carácter privado la Administración ejerce protectorado, esto es, control e inspección para velar por el cumplimiento del interés público y lo establecido por el fundador, que suele fijar una serie de reglas que rigen la marcha de la obra.

Si las fundaciones después de la Constitución son consecuencia de un derecho de libertad, el Protectorado parece que debe constituirse más como ayuda, colaboración, que como control. Este será un control fiscal, como ocurre en la mayoría de los países europeos<sup>130</sup>.

Las funciones del Protectorado se deben plantear de manera más amplia y generosa de como se venían planteando, desde hace casi un siglo, de manera que el Protectorado controle menos, sustituyendo en todo lo posible el régimen de autorizaciones por el de puestas en conocimiento y proteja realmente a las fundaciones con su asesoramiento y apoyo, pasando, de gravitar sobre el control para hacerlo sobre la ayuda<sup>131</sup>.

Podemos distinguir, según el tipo de fundación de que se trate<sup>132</sup>:

a) Protectorado del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social sobre las "fundaciones regidas fundamentalmente por la Instrucción de 14 de marzo de 1.899, tradicionalmente sometidas al Ministerio de la Gobernación."

b) Protectorado del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación y el del Ministerio de Industria y Energía, sobre

---

<sup>129</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 66.

<sup>130</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Las fundaciones hoy y mañana: régimen de funcionamiento". Boletín Centro de Fundaciones, nº 46, 4º trim. 1.991, p. 16.

<sup>131</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 66.

<sup>132</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado I, op. cit. p. 102.

las fundaciones de enseñanza agrícola o pecuaria y las de enseñanza minera respectivamente<sup>133</sup>.

Las de carácter mixto están bajo el Protectorado del Ministerio de Educación y Ciencia.

c) Protectorado del Ministerio de Educación y Ciencia para las fundaciones docentes.

d) Protectorado del Ministerio de Cultura sobre las fundaciones culturales privadas.

e) Protectorado del Ministerio de Trabajo sobre las fundaciones laborales regidas fundamentalmente por el Decreto del Ministerio de Trabajo de 16 de marzo de 1.961.

f) Protectorado del Instituto Nacional de la Vivienda para las entidades benéfico-constructoras.

g) Bajo la dependencia de la Dirección General de Asuntos Consulares, está el Protectorado de los Establecimientos benéficos de españoles en el extranjero.

En el caso de las fundaciones de interés gallego, el Protectorado lo ejerce la Xunta de Galicia. Le corresponde:

- llevar el Registro de Fundaciones de Interés gallego,
- velar por el efectivo cumplimiento de sus fines y la salvaguardia del interés gallego,
- verificar la correcta aplicación del fondo fundacional a los fines de la entidad,
- promover e intervenir en la modificación, agregación, fusión o extinción de fundaciones,
- modificaciones de la composición de los órganos de gobierno en caso de grave incumplimiento de obligaciones legales o estatutarias,
- asumir provisionalmente la gestión de la fundación en caso de suspensión o dejación de los órganos de gobierno,
- promover y ser parte en toda clase de procedimientos relacionados con la presente Ley,
- tramitar y resolver los expedientes de autorización a que se refiere esta Ley (art. 22, Ley de F. de I.G.).

---

<sup>133</sup>Debe tenerse en cuenta que los Ministerios cambian con cierta temporalidad de denominación, o se agrupan o separan sus actividades en uno o varios.

Según la disposición Adicional Segunda de la Ley de Fundaciones de Interés Gallego, "constituido el Protectorado, éste asumirá las funciones que en la actualidad realiza la Administración del Estado sobre las fundaciones sometidas al régimen de la presente Ley".

El ejercicio de las facultades inherentes al protectorado se realizará de forma totalmente gratuita (disposición adicional tercera).

## 2.14.2. VISION MODERNA<sup>134</sup>

En EE.UU. a principios de los 80, ha surgido una gran preocupación por controlar más la actividad de las fundaciones para evitar que abusen de sus privilegios fiscales. Pero un control directo excesivo, salvo en la comprobación del cumplimiento de los fines benéficos para gozar de los beneficios fiscales, es imposible para la Administración, porque no tiene ni organización, ni competencia, ni funcionarios.

Por ello se ha abierto paso la idea de un control indirecto, a través de la publicidad de sus balances anuales, que reflejen al público sus actividades y situación económica. Y que exista, además de la censura de la Administración una censura pública, un control indirecto de indudable eficacia para asegurarse que esa institución está cumpliendo fines de interés general.

El Protectorado debe ejercer funciones de colaboración, asesoramiento, control de la licitud de las actividades, examen de cuentas anuales y autorización en su caso<sup>135</sup>, y de las comprobaciones que establezca la ley. Y, en defecto de disposición estatutaria, los actos dispositivos, una vez fallecido el fundador, pueden requerir autorización del Protectorado. Pero siempre dependiendo de un razonable respeto a la voluntad del fundador y lo establecido en sus estatutos.

Por tanto, el Protectorado en su visión moderna, es una organización eficaz, única, trasladando al Ministerio de Justicia todos los Protectorados, porque:

- 1º parece más eficaz,
- 2º es en un sentido más objetivo, en el que puede haber más interés por conservar las instituciones y menos intereses

---

<sup>134</sup>ALVAREZ ALVAREZ, JOSE LUIS. "El protectorado de Fundaciones:..." op. cit. p. 16 y 17.

<sup>135</sup>porque los Estatutos pueden no haber previsto para actos especiales facultades del patronato, y habrá que acudir a algún procedimiento de garantía para esos actos especiales.

concretos y también, posibilidad de ejercitar las acciones correspondientes cuando se crea que la administración de esa fundación está actuando en contra de sus fines.

## 2.15. REGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES

### 2.15.1. LEYES Y POLITICAS FISCALES<sup>136</sup>

Cabe distinguir tres situaciones básicas:

1º) países en los que la fundación, o sus equivalentes recibe tratamiento fiscal favorable debido a la naturaleza o carácter de su actividad. El dinero entregado voluntariamente por los fundadores en beneficio público, obtiene unos efectos que no se diferencian de los del dinero recaudado mediante la tributación, que va a parar a las arcas del Estado y que se distribuye luego para fines de interés público. La diferencia estriba en el carácter voluntario de las aportaciones a las fundaciones y el obligatorio de los impuestos. Además un contribuyente no puede elegir a qué se van a destinar sus impuestos. Esta desigualdad se ve contrarrestada por el hecho que es el Estado quien define los fines o propósitos que se consideran filantrópicos o no lucrativos. Cuando la actividad de las fundaciones no cumple ya un fin o propósito útil, el Estado pone en marcha sus sistemas de control, inicialmente mediatos, como son las actuaciones de los protectorados, que intentarán incentivar la vuelta a los fines iniciales para los que se creó la fundación. En último caso, el Estado actuará de forma directa a través de la intervención.

En EE.UU. y Canadá, es la autoridad fiscal la que adopta las decisiones correspondientes sobre el estatus filantrópico de una organización no lucrativa. La demostración de ese estatus no se encontrará en el lenguaje utilizado en las escrituras de constitución del trust, o en sus estatutos, sino en la decisión por parte de la autoridad fiscal en el sentido que la organización no lucrativa cumple con las leyes tributarias.

2º) países en los que la fundación recibe tratamiento especial de la ley tributaria, que tiene en cuenta que ésta desempeña funciones beneficiosas para el conjunto de la comunidad. Pero el aspecto fiscal es una consecuencia y no una característica determinante de la ley sobre fundaciones. En los países en los que el Estado ejerce un control sobre las fundaciones y en particular en los Estados en los que para que una fundación sea válida hace falta aprobación pública, el control y la regulación son ejercidos en general por las autoridades responsables no de recaudar los impuestos sino de determinar los fines a que se destinan, mediante sus poderes de autorización y supervisión. Cuando una administración se siente satisfecha con el papel positivo desempeñado por las fundaciones

---

<sup>136</sup>HONDIUS, FRITS W. "La ley sobre fundaciones en Europa..." op. cit. p. 103 a 106.



en su propio campo de competencias, puede adoptar iniciativas tendentes a la concesión de mayores exenciones fiscales. En determinadas circunstancias, las propias autoridades públicas pueden beneficiarse de las actividades de una fundación.

3º) países en los que se encuentran en gran medida fuera del control y vigilancia del Estado, como ocurre en Escandinavia, o desarrollan actividades en campos totalmente al margen de la competencia del Estado, sobre todo en los de la iglesia y la religión. En esta situación, el estatus legal de las fundaciones resulta irrelevante en lo que se refiere a las tributaciones. El único factor pertinente es el del estatus fiscal de las propiedades y actividades de las fundaciones.

Tratamiento fiscal de las Fundaciones, los Donantes y los Beneficiarios:

- cuando se crea una fundación mortis causa, en unos países la fundación u organización no lucrativa se ve totalmente exenta. En otros países paga una tasa especial y reducida de impuestos.

- tributación de las actividades que constituyen su fin:

- a) totalmente exentas del pago de impuesto de la renta o, dependiendo de los casos, del impuesto sobre beneficios de sociedades o corporaciones,

- b) no totalmente exentas, pero que pagan un tipo reducido.

- tributación de las actividades lucrativas de la fundación: venta de publicaciones, venta de entradas para determinados actos o acontecimientos, etc. La regla general es la que deben aplicar los impuestos normales, aunque existen también numerosas excepciones. Cuando una transacción realizada por una fundación no tiene derecho a una exención, puede crear una filial comercial íntegramente propiedad suya, cuyos beneficios revertirán a la propia fundación.

- En muchos países, las personas que efectúan donaciones a fundaciones u organismos de carácter filantrópico disfrutan de exenciones fiscales especiales. Esto se basa en la idea que la donación a una fundación puede compararse con un impuesto de carácter voluntario.

## 2.15.2. REGIMEN FISCAL COMPARADO EUROPEO SOBRE FUNDACIONES<sup>137</sup>

### 2.15.2.1. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DONANTES

- Alemania: los donativos son deducidos hasta un máximo del 5 por ciento de la renta global si son personas físicas (que se eleva hasta el 10 por ciento de su renta si el donativo tiene por objeto favorecer la investigación científica o el cultural) ó hasta el 2 por mil de la cifra de negocios si son personas jurídicas.

- Bélgica: donativos deducibles para personas físicas y jurídicas, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- \* recibo escrito del beneficiario,
- \* mínimo de la donación 1.000 francos belgas, y
- \* máximo 5 por ciento del conjunto de las rentas, sin pasar de 10 millones de francos.

- Dinamarca: para ser desgravables, el total de los donativos hechos en el año debe ascender a más de 300 coronas y el montante deducible nunca sobrepase las 1.000. La institución beneficiaria debe estar comprendida en una lista publicada por la Administración Tributaria.

- Francia: para los particulares los donativos son deducibles hasta el límite del 5 por ciento de su Base Imponible. Para las empresas hasta el 2 por mil de la cifra de negocios y en casos particulares hasta el 3 por mil.

- Grecia: los donativos no pueden hacerse en inmuebles y son deducibles sin límites máximos ni mínimos.

- Irlanda: se autoriza la deducibilidad de la donación y tratándose de sociedades se prevé que si la donación supera la Base Imponible la diferencia podrá ser tratada de la misma forma que una pérdida de explotación reflejada sobre los ejercicios siguientes.

- Italia: cabe la deducción de los donativos tanto de las rentas de las personas físicas como de las jurídicas pero tiene como tope 2 millones de liras.

---

<sup>137</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Régimen fiscal comparado europeo sobre fundaciones". Boletín Centro de Fundaciones. Documentos, nº 49, 3º trim. 1.992, p. I a III.

- Luxemburgo: se deduce el donativo, sea hecho por persona física o jurídica, pero el montante deducible no puede rebasar el 10 por ciento de la base imponible ni 10 millones de francos.

- Países Bajos: para ser deducibles las cifras donadas deben situarse ente un mínimo y un máximo:

\* personas físicas:

- mínimo 120 florines y el 1 por ciento de la Base Imponible

- máximo 10 por ciento de dicha base,

\* sociedades:

- mínimo 500 florines,

- máximo 6 por ciento de la Base Imponible.

- Portugal:

\* personas físicas: la donación puede ser desgravada hasta un 6 por ciento de la Base Imponible,

\* personas jurídicas: pueden deducir hasta un 2 por mil de su cifra de negocios.

- Reino Unido: cabe la deducibilidad cuando el donativo se manifiesta en un pacto entre el donante y el donatario de proyección plurianual superior a tres años imputando en cada ejercicio los pagos realmente efectuados.

#### 2.15.2.2. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS FUNDACIONES EN CUANTO BENEFICIARIAS DE DONACIONES Y HERENCIAS

- Alemania: exentas las instituciones que conforme a sus estatutos y a su gestión persigan exclusivamente objetivos de interés público, religioso o de beneficencia.

- Bélgica: el impuesto de sucesiones queda reducido a un 8,8 por ciento para los entes no lucrativos.

- Dinamarca: el impuesto de sucesiones es de aplicación general y alcanza a las fundaciones. No obstante cabe obtener una exención completa cuando la herencia presente interés público.

- Francia: el impuesto de Sucesiones es de aplicación general pero se exceptúa del mismo a los entes cuyos recursos estén exclusivamente afectados a obras científicas, culturales o artísticas de carácter desinteresado.

- Grecia: están exentas del impuesto las personas morales que persigan objetivos de interés nacional, religioso, filantrópico, educativo, artístico o de interés social.

- Irlanda: se grava por el Impuesto de Sucesiones a las fundaciones que se benefician de una importante franquicia.

- Italia: no se percibe el Impuesto sobre Sucesiones si los bienes recibidos tienen por objetivo exclusivo la asistencia social, el estudio, la investigación científica, la instrucción u otros objetivos de utilidad pública.

- Luxemburgo: las fundaciones y otros entes no lucrativos se benefician de un tipo reducido al 6 por ciento.

- Países Bajos: la ley concede a los entes sin fin de lucro una franquicia de 13.234 florines y en el resto tributan al tipo reducido del 11 por ciento.

- Portugal: exención completa del Impuesto.

- Reino Unido: exención completa del Impuesto.

#### 2.15.2.3. IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS FUNDACIONES

- Alemania: existe con carácter general para las personas morales pero si son de utilidad pública se encuentran exentas.

- Bélgica: en principio afecta a los entes no lucrativos pero están exentos los establecimientos de utilidad pública.

- Luxemburgo: existe el impuesto, pero sólo se aplica si el patrimonio imponible excede de 1 millón de francos.

#### 2.15.2.4. IMPOSICION SOBRE LAS ACTIVIDADES DE LAS FUNDACIONES, IMPUESTO DE SOCIEDADES

- Alemania: en principio se somete al Impuesto sobre Sociedades a sociedades, asociaciones, personas morales, entre ellas las fundaciones, pero están exentas las que con su gestión persigan exclusivamente objetivos de utilidad pública, religiosa o de beneficencia, siempre y cuando no realicen explotaciones industriales.

Las fundaciones pueden además recuperar los impuestos retenidos en la fuente sobre las rentas procedentes de su patrimonio.

- Bélgica: al lado del Impuesto sobre Sociedades existe otro que implica una carga fiscal reducida que es el impuesto sobre las personas morales, afectando este último a las fundaciones.

Existe exención en el impuesto para las entidades sin fin lucrativo dedicadas a la enseñanza y las que reúnan un conjunto de condiciones fijadas por el Decreto real.

El impuesto sobre personas morales alcanza a las rentas que procedan de fuente inmobiliaria con excepción de los inmuebles estrictamente necesarios para la realización de sus fines; también a los rendimientos del capital mobiliario que están sometidos a retención en la fuente, no reembolsable, del 25 por ciento. Están exentas por los donativos y subvenciones que reciban.

- Dinamarca: el Impuesto sobre Sociedades afecta a las fundaciones, pero éstas pueden imputar para la determinación de la base liquidable la totalidad tanto de sus gastos como del importe de las prestaciones que realizan.

- Grecia: sometidas al Impuesto sobre Sociedades por los beneficios derivados de alquiler de edificios y bienes, dividendos e intereses. Las demás rentas que puedan obtener por la realización de sus fines están exentas. El filo impositivo es el 20 por ciento.

- Irlanda: siguiendo el sistema heredado del Reino Unido el Impuesto sobre Sociedades que alcanza y grava los beneficios de todas las personas morales deja exentas a las charities, cualquiera que sea su forma siempre que sus rentas sean efectivamente dedicadas a fines desinteresados. La exención implica el reembolso de las cantidades retenidas en la fuente.

- Italia: las fundaciones están sujetas al Impuesto sobre Sociedades que grava las rentas de inmuebles, carteras de valores e intereses de préstamos y beneficios derivados de una actividad comercial. Los que puedan obtenerse por la realización de su objeto desinteresado no están sujetos a gravamen.

- Luxemburgo: las fundaciones están sujetas al "Impuesto sobre Colectividades" igual que otras personas morales que enumera la Ley. Sin embargo, existe una exención de carácter general para los entes que persigan directa y únicamente objetivos culturales, caritativos o de interés general a menos que ejerzan actividades industriales o comerciales que no sean indispensables para la realización de tales objetivos, respecto de los que deben llevar una contabilidad separada.

Sin embargo no se contempla la devolución de las retenciones en la fuente.

- Países Bajos: las instituciones que persiguen fines de interés general no se encuentran sujetas al Impuesto de

Sociedades y pueden obtener la restitución de las retenciones en la fuente. Los beneficios módicos que puedan obtener por la realización de actividades industriales tampoco se encuentran sujetos, a no ser que se trate de una actividad industrial sujeta al impuesto.

- Portugal: las entidades con un objeto de interés público no se encuentran sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

- Reino Unido: la exención en favor de las charities es expresa, aunque sus ingresos procedan de la cesión de inmuebles o de rendimientos de capital mobiliario. Pueden además obtener restitución o exención de las retenciones en la fuente.

Las operaciones de naturaleza comercial están también exentas si los beneficios afectan enteramente al objeto de la charity.

- Francia: las personas morales que no se dedican a explotaciones industriales ni operaciones de carácter lucrativo están como regla general exceptuadas del Impuesto de Sociedades. Sin embargo, están sometidos a un impuesto reducido por las rentas de sus bienes inmuebles y de sus capitales mobiliarios aunque el Tributo no se aplica a las rentas que han sido objeto de retención en la fuente ni a los dividendos de sociedades francesas.

### 2.15.3. TRATAMIENTO DE LOS GASTOS DE MECENAZGO Y PATROCINIO EN FRANCIA

La Ley 87-571 de 23 de julio de 1.987 sobre el mecenazgo ensanchó las posibilidades de deducción ofrecidas a las empresas:

- elevación de los límites de deducción fiscal,
- ampliación de las clases de organismos de interés general receptores de los beneficios,
- autorización para deducir el precio de adquisición de ciertas obras de arte,
- consagración de la deductibilidad de los gastos de patrocinio.

La administración en una orden del 26 de febrero de 1.988 habla conjuntamente de estas medidas.

Como contrapartida, las sociedades deben dar a sus accionistas ciertas informaciones acerca de las decisiones tomadas en materia de mecenazgo, patrocinio y donativos electorales.

## 1) ASPECTOS FISCALES

1.1. Reglas generales para la deducción (art. 238 bis del Código General de Impuestos).

a) los gastos de mecenazgo efectuados por las empresas son deducibles del beneficio imponible:

- 2 por 1.000 de la cifra de negocios cuando las entregas de dinero se efectúen en beneficio de obras u organismos de interés general que tengan carácter filantrópico, educativo, científico, social, humanitario, deportivo, familiar, cultural o dirigido a la promoción del patrimonio artístico y cultural, a la defensa del medio ambiente natural o a la difusión de la cultura, la lengua y el conocimiento científico francés, de organismos que participen en la creación de empresas, o al beneficio de sociedades u organismos públicos o privados de investigación científica y técnica, admitidos por el ministerio de Economía y Finanzas.

Conviene destacar que las donaciones a un candidato a las elecciones legislativas o de Presidente de la República permitidas, están sometidas igualmente a esta medida de un máximo del 2 por 1.000 de la cifra de negocios con un límite de 50.000 francos por candidato.

- 3 por 1.000 de la cifra de negocios (TTC) cuando los depósitos se efectúen en beneficio de fundaciones y asociaciones reconocidas como de utilidad pública que respondan a las condiciones fijadas anteriormente, o de establecimientos de enseñanza superior o artística, públicos o privados sin fin lucrativo reconocidos por el Ministro de Presupuesto así como por el Ministro de Enseñanza superior o por el de Cultura.

Por otra parte, el total de deducciones practicadas a título de gastos de mecenazgo no puede exceder, en ningún caso, el 3 por 1.000 de la cifra de negocios (TTC) de la empresa donante. Este criterio global permite limitar el total de gastos por mecenazgo.

b) los gastos de patrocinio encuadrados en el marco de manifestaciones de todo tipo (cultural, deportivo, científico, humanitario,...) constituyen una partida deducible si se encuadran en el interés directo de la explotación; esta ligazón se evaluará teniendo en cuenta la certeza de la empresa de que el patrocinio le proporcionará una "renta normal" en relación con la cifra de negocios y el beneficio que espera obtener. Los gastos derivados de una acción de patrocinio no deben ser excesivos en relación con la importancia de la contrapartida esperada.

## 1.2. Distinción entre mecenazgo y patrocinio.

El mecenazgo agrupa:

- donaciones en dinero y especie,
- las acciones de mecenazgo no se incluyen en el padrinazgo,
- las compras de obras de arte,
- los gastos ligados a las mansiones históricas.

Un desembolso de padrinazgo se distinguirá de uno de mecenazgo por la voluntad de la parte que entrega de ver su nombre aparecer claramente por medio de film, carte, anuncio de prensa, mensaje radiofónico, etc. La sociedad ha de poder probar a posteriori la voluntad de promover su nombre o sus productos (programa, fotografía, banda sonora, artículo de prensa, etc.).

El patrocinio es también una forma peculiar de campaña publicitaria o de imagen de marca:

## 1.3. Importancia de la clasificación de los desembolsos.

La clasificación en mecenazgo o patrocinio determina el régimen fiscal aplicable:

- los desembolsos de patrocinio constituyen un gasto deducible del resultado fiscal,

- los desembolsos de mecenazgo no son fiscalmente deducibles más que en los límites fijados anteriormente de acuerdo con el beneficio obtenido durante el ejercicio. Aunque los límites del 2 por 1.000 y del 3 por 1.000 se superen a lo largo de un ejercicio, el excedente puede deducirse del beneficio imponible de los cinco ejercicios siguientes aunque:

- la deducción sobre los ejercicios siguientes sólo puede hacerse tras la imputación de las entregas de dinero del ejercicio,

- en cualquier caso, los límites del 2 por 1.000 y 3 por 1.000 no pueden sobrepasarse.

Los desembolsos no deducibles de hecho de un resultado fiscal deficitario no pueden trasladarse.

Para calcular los límites del 2 por 1.000 y del 3 por 1.000 relativos a los desembolsos de mecenazgo debe tenerse en cuenta:

- los que estén recogidos en la cuenta "mecenazgo" (cuenta 623xx),

- los relativos a la puesta a disposición de un organismo de personal, materiales o locales.



## 2) Aspectos jurídicos.

Las Sociedades Anónimas deberán poner a disposición de los accionistas, durante los 15 días previos a la Junta General Ordinaria que apruebe las cuentas:

- el total, certificado por los comisarios de cuentas de las que den derecho a deducción fiscal. El documento que debe preparar la sociedad y que incluye la certificación del comisario de cuentas, comprende la indicación del montante global de las acciones de mecenazgo que corresponde al total de las que hayan dado derecho a las deducciones fiscales, independientemente del límite de deducción previsto en el artículo 238 bis AA del Código General de Impuesto,

- la relación de acciones nominativas de patrocinio y mecenazgo y de las donaciones electorales. Esta lista no comprende informaciones cifradas y no tiene que ser verificada por el comisario de cuentas.

## 3) Aspectos contables:

El global de gastos de mecenazgo o de patrocinio son cargas de la explotación que deben contabilizarse de la forma siguiente:

- cuando se haga una entrega de fondos global a beneficio de un organismo: utilizar una sub-cuenta de la 623 "Publicidad, propaganda y relaciones públicas",

- cuando se haga cargo de los gastos de un organismo, cualquiera que sea la naturaleza del gasto: utilización de una subcuenta de la 623,

- cuando se pongan a su disposición medios propios de la empresa (personal, materiales, locales, etc.) los cargos se imputarán a su cuenta de origen.

El Plan General de Contabilidad prevé igualmente la posibilidad de registro de las donaciones como gastos excepcionales (cuenta 6713 "Donaciones, liberalidades"). La utilización de esta cuenta no será contemplada más que para los desembolsos de mecenazgo sin ninguna contrapartida directa o indirecta.

Los desembolsos de mecenazgo realizados en el curso de un ejercicio constituyen gastos de un ejercicio por su totalidad, independientemente de las medidas de fijación de techos fiscales.

Según el caso los desembolsos de patrocinio y de mecenazgo deberán justificarse por una factura o recibo.

#### 4) Casos particulares.

##### 4.1. Donación de obras de arte al Estado.

Las empresas están autorizadas a deducir de sus resultados imponibles el precio de compra de obras de arte y bienes diversos si se destinan a su donación al Estado en un plazo de tiempo que no exceda de dos años. Los bienes afectados son obras de arte, libros, objetos de colección o documentos de gran valor histórico en los que la oferta de donación al Estado haya sido aceptada. Esta oferta de donación es irrevocable y debe ser efectuada dentro del plazo de un mes a contar a partir de la adquisición del bien. El bien debe estar expuesto al público. La deducción se opera por fracciones iguales durante el período que precede a la remisión al Estado con el límite del 3 por 1.000 de la cifra de negocios. La base de cálculo de la deducción no es siempre el precio de compra. Este límite no viene a ajustarse a las posibilidades de deducción vistas con anterioridad.

Además de la cantidad deducible, la empresa dota una provisión especial que se llevará a resultados en el momento de la donación al Estado. Esta provisión traduce así la ventaja fiscal (provisión reglamentaria) pero corresponde igualmente a una exposición durante el tiempo de la carga ligada a la donación (provisión para riesgos y gastos o depreciación). Sin embargo esta provisión especial puede ser deficiente (exceso de la cuota del 3 por 1.000) y toda amortización o provisión por depreciación será no deducible fiscalmente.

Una provisión para riesgos y gastos no deducible podría dotarse dado que las cargas que se llevan a la cuenta de provisión especial no permitirán reconstruir el valor del bien.

En el momento de la donación, la provisión especial no se lleva a la cuenta de resultados sino directamente a la cuenta de inmovilizado (con arreglo a la instrucción administrativa). La eventual desviación constituye un gasto no deducible salvo la posibilidad de arrastrar las deducciones no practicadas en ejercicios deficitarios. La provisión para gastos que cubra esta desviación se reasumen por la cuenta de resultados.

El traspaso de propiedad del bien no ocurre hasta la remisión al Estado, mientras tanto el bien es inembargable e intransmisible. Los gastos de mantenimiento, seguro y conservación del bien son deducibles. El bien, que formará parte del inmovilizado, estará integrado en el asiento del impuesto profesional.

##### 4.2. Adquisición de obras contemporáneas.

Las empresas que adquieran obras originales de artistas vivos y los inscriban en una cuenta de activo inmovilizado pueden

deducir del resultado imponible del ejercicio de adquisición y de los diecinueve años siguientes, por fracciones iguales, una suma igual a su precio de adquisición. La deducción está incluida en el límite del 3 por 1.000 de la cifra de negocios vista con anterioridad. No es acumulable.

El beneficio fiscal se tendrá en cuenta extra-contablemente para la determinación del resultado imponible. Está subordinada a la inscripción del montante deducido en una cuenta de reserva especial por afectación de reservas ya constituidas o del resultado del ejercicio. Una provisión por depreciación eventual no será deducible más que por la parte que exceda del total de las deducciones especiales ya practicadas.

En contrapartida al beneficio fiscal, la obra debe estar expuesta al público.

Las deducciones practicadas se repondrán extra-contablemente en los casos siguientes:

- retirada de la obra de la exposición al público,
- traspaso de la obra,
- detracción de la reserva especial.

La depreciación de las obras de arte inscritas en el activo puede dar lugar a la constitución de una provisión. Esta depreciación debe estar probada por un experto admitido por el Ministerio encargado de cultura cuando el coste de adquisición de la obra sea superior a 50.000 francos.

Conviene recordar que las obras de arte adquiridas para su donación al Estado no puede ser objeto de provisiones por depreciación fiscalmente deducibles. En lo que concierne a las obras de artistas vivos donde la adquisición da derecho a la deducción de veinte años, la provisión por depreciación no es deducible más que por la parte que exceda al total de deducciones ya practicadas.

#### 4.3. Gastos ligados a una mansión histórica.

Los gastos destinados a mantenimiento, alquileres, amortizaciones, etc. de las mansiones históricas clasificadas o inscritas en el inventario suplementario de los monumentos históricos son en lo sucesivo deducibles si los desembolsos están considerados de interés social, o sea:

- formación,
- promoción comercial,
- acción social (colonias de vacaciones, casas de refugio, etc.)

#### 2.15.4. REGIMEN FISCAL EN ESPAÑA

Con anterioridad a la reforma fiscal que se inicia en 1.978 el régimen fiscal de las fundaciones se corresponde en buena medida con la misión que se les reconoce: se declara sin paliativos su exención como receptoras de donaciones intervivos y mortis causa, a la par que el donante puede desgravar en la base de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el importe de la liberalidad; la fundación está, ope legis, exenta del Impuesto General por Transmisiones patrimoniales onerosas; no se la sujeta al Impuesto sobre Sociedades, propio de entes que persiguen lucro y tienen una imprecindible capacidad contributiva; las becas, ayudas y premios no se sujetan a retención tributaria al percibirlos el beneficiario y el Impuesto sobre el Valor Añadido aún no existe<sup>138</sup>.

<sup>139</sup>No existe un Estatuto fiscal para las fundaciones y Asociaciones sin ánimo de lucro, este tema constituye una asignatura pendiente del sistema tributario español, aunque gozan de una determinada protección fiscal, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- tener carácter particular,
- que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos,
- que rindan cuentas al Organo de protectorado correspondiente.

Finalmente y antes de entrar en materia, señala que los beneficios fiscales de que pueden gozar las fundaciones no son automáticos, sino que requieren una serie de trámites:

- incoación de expediente administrativo individual por cada hecho imponible,
- justificación del cumplimiento de los requisitos que condicionan el goce del beneficio fiscal, etc.

Esta protección suele consistir en una exención subjetiva: se producen en el área de las personas obligadas al pago del tributo. "Lo que con ellas se pretende no es, como en el caso de las objetivas, que determinados hechos, situaciones o actividades queden excluidos del ámbito de aplicación del impuesto, a pesar

---

<sup>138</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo régimen fiscal de las fundaciones en España". Impuestos, nº 15-16, 1-15 agosto 1.990, p. 21.

<sup>139</sup>ABRIL ABADIN, EDUARDO. Seminario sobre "Las Fundaciones y la Sociedad civil", organizado por la Fundación Escuela Libre de Derecho y Economía. Madrid, febrero 1.990.

de estar lógicamente comprendidos en el presupuesto de hecho definido por la norma, sino que ciertas personas, no vengan obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse en el supuesto fáctico de la imposición en la relación definida por la Ley para que esa obligación pudiera producirse a cargo de ellas. Si se contrastan estas exenciones con las objetivas, obtendremos elementos diferenciales complementarios (...). El fundamento último de la exención subjetiva deriva de una valoración positiva que los sujetos beneficiarios persiguen"<sup>140</sup>.

#### SITUACION REAL<sup>141</sup>:

a.- constitución: ya sea por un acto unilateral; bilateral entre el Estado y el fundador o simple dotación, la fundación está exenta del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

b.- Ingresos y gastos: como persona jurídica está sometida al Impuesto sobre Sociedades, aunque gozan de una exención que puede ser paradójica:

a) están exentos los rendimientos derivados directa o indirectamente del ejercicio de las actividades que constituyen su finalidad específica: ayudas, subvenciones y aportaciones que recibe,

b) no están exentos:

- los rendimientos de las explotaciones económicas,
- los derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido,
- los incrementos patrimoniales, gravados al tipo especial que tienen las fundaciones.

c.- actividades: soporta IVA en las operaciones que realiza, como consumidor final, cuando es absolutamente contradictorio pagar impuestos por recibir altruismo.

---

<sup>140</sup>MARTINEZ LAFUENTE, ANTONIO. "Exención tributaria y..." op. cit. p. 27.

<sup>141</sup>VILLAGRAN VILLOTA, ALVARO. Clausura del Primer Encuentro de las fundaciones en Andalucía. Boletín Centro de Fundaciones, nº 40, 2º trim. 1.990, p. 12.

## 2.15.4.1. FISCALIDAD LOCAL

La Ley 39 de 28 de diciembre de 1.988, reguladora de las Haciendas Locales, modifica la estructura fiscal local.

### A.1.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS

A partir del 1 de enero de 1.992 el Impuesto sobre Actividades Económicas sustituirá a la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales y en él no sólo se exime a la Cruz Roja Española y a los establecimientos de enseñanza costeados íntegramente por fundaciones benéficas o de utilidad pública sino también a las Asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistencial y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen. La exención se concederá a instancia de parte.

En la Ley 39/1.988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales exposición de motivos, III, se dice: Por su parte, la implantación del Impuesto sobre Actividades Económicas ha determinado la supresión de las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesional y Artistas, así como del Impuesto Municipal sobre la Radicación.

En su Subsección 3ª. Impuesto sobre Actividades Económicas. Naturaleza y hecho imponible, se recogen las exenciones:

#### 1. Están exentos del Impuesto:

a) el Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales, así como sus respectivos Organismos autónomos de carácter administrativo.

b) los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de Tratados o Convenios Internacionales,

c) las Entidades gestoras de la Seguridad Social y de Mutualidades y Montepíos constituidos conforme a lo previsto en la Ley 33/1.984, de 2 de agosto,

d) los organismos públicos de investigación y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas, o de las Entidades locales, o por Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine

exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento,

e) la Cruz Roja española,

2. Los beneficios regulados en las letras d) y e) del apartado anterior tendrán carácter rogado y se concederán, cuando proceda, a instancia de parte (art. 83).

#### Artículo 92.

2. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto se llevará a cabo por los Ayuntamientos y comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los instrumentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la información y asistencia del contribuyente referidas a las materias comprendidas en este párrafo.

La concesión y denegación de exenciones requerirán, en todo caso, informe técnico previo del órgano competente de la Administración Tributaria del Estado, con posterior traslado a éste de la resolución que se adopte.

El Real Decreto-Ley 4/1.990, de 28 de septiembre, por el que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas y se dispone el comienzo de su aplicación el 1 de enero de 1.992, en su artículo 5º modifica la disposición transitoria tercera de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, que queda redactada en los términos siguientes:

Tercera. 2. Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas gocen de cualquier beneficio fiscal en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales o en la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas, continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción, y si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1.994, inclusive.

La Ley 6/1.991 de 11 de marzo, por la que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas y se dispone el comienzo de su aplicación el 1 de enero de 1.992, recoge la modificación anterior.

## CONTRIBUCIONES TERRITORIALES:

El Real Decreto Ley 781/1.986 de 18 de abril, Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, recoge diversos beneficios fiscales, centrados de modo genérico en la actividad tradicional de beneficencia, unos de mayor trascendencia que otros, pero todos testimoniales del respeto de los organismos locales a la labor de las fundaciones: prueba de ello son las exenciones en la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y en la Urbana, en el Impuesto Municipal sobre la Radicación, en el Impuesto Municipal de Solares, en el que grava el incremento de valor de los terrenos, en la licencia Fiscal respecto a las actividades de enseñanza, en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos y en el Impuesto Municipal sobre la Publicidad.

Conservando la exención de las fundaciones en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece la implantación del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles que supone la supresión de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, de la Contribución Territorial Urbana y del Impuesto Municipal sobre Solares.

La regulación del nuevo Impuesto sobre los Bienes Inmuebles no contempla ya exoneración alguna para las fundaciones aun cuando enumera en una larga lista diversas exenciones en su artículo 65. Ya se puede comprender los muy elevados costes que la supresión de exenciones en esta materia causa a las entidades fundacionales<sup>142</sup>.

---

<sup>142</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo..." op. cit. p. 33.



## 2.15.4.2. DECLARACIONES CENSALES

El REAL DECRETO 1041/1.990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, en su artículo 1, punto 1, fija su ámbito subjetivo: Las personas o Entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención, deberán comunicar a la Administración tributaria, a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, las modificaciones y el cese en el desarrollo de tales actividades.

### Contenido común del censo.

En la inscripción o registro de cada persona o Entidad en el censo de empresarios, profesionales o retenedores constarán, en todo caso, los siguientes datos:

- a) sus apellidos y nombre o su razón o denominación social completa, así como el anagrama, si lo tuvieran,
- b) su número de identificación fiscal,
- c) su domicilio fiscal en España,
- d) su condición de persona o Entidad residente o no residente en territorio español, y
- e) Las declaraciones-liquidaciones que periódicamente deban presentar ante la Administración tributaria del Estado por razón de sus actividades empresariales o profesionales o por satisfacer rendimientos sujetos a retención (art. 4.1).

Cuando haya de figurar en el censo el domicilio de una persona o Entidad, o el lugar donde se halle un establecimiento, se expresarán los datos necesarios para su correcta localización, tales como la calle, número e identificación del piso o local, el lugar de situación, la localidad y el municipio. Si se encontrara fuera de poblado, se indicará el término municipal y el nombre del lugar o cualquier otro dato que permita su localización (art. 4.2).

De acuerdo con la situación tributaria del sujeto, deberá cumplirse lo siguiente (art. 8):

1. En el censo de empresarios, profesionales o retenedores constarán también los siguientes datos:

- a) la condición de Entidad exenta, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley de ese Impuesto.

La Orden de 27 de diciembre de 1.990, por la que se desarrollan determinadas cuestiones previstas en el Real Decreto 1041/1.990 de 27 de julio, que regula las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, de conformidad con lo establecido en el artículo 19 del Real Decreto 1041/1.990 de 27 de julio, aprueba el modelo 036, que figura en el anexo 1 de la Orden, de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios.

El modelo constará de dos ejemplares: Uno para la Administración y otra para el interesado. Cada uno de los ejemplares deberá llevar adherida una etiqueta identificativa, facilitada por el Ministerio de Economía y Hacienda.

En el apartado segundo y con referenacia a la solicitud de número de identificación fiscal:

Mediante el modelo 036 de declaración censal, las personas jurídicas y Entidades en general que se establezcan o constituyan, o que no dispongan del código de identificación a que se refiere el Decreto de 25 de septiembre de 1.975, solicitarán la asignación de dicho código, que será su número de identificación fiscal, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.4a) del Real Decreto 1041/1.990.

#### 2.15.4.3. TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

El impuesto se estructura en tres modalidades:

- las transmisiones patrimoniales onerosas,
- las operaciones societarias,
- los actos jurídicos documentados.

Las fundaciones como personas jurídicas con capacidad de obrar, son sujeto pasivo de este impuesto y como tales, pueden, en principio, estar sujetas a tributación por sus tres modalidades impositivas en su diversidad de hechos imponibles<sup>143</sup>.

El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por REAL DECRETO LEGISLATIVO 3050/1.980 de 30 de diciembre, BOE 3-2-1981, artículo 1, dice: el Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales Y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta, que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

- 1º las transmisiones patrimoniales onerosas,
- 2º las operaciones societarias,
- 3º los actos jurídicos documentados.

El artículo 48 (y 59 I.A)b) del Real Decreto 3.494/1.981 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), recoge los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen:

I. A) gozarán de exención subjetiva:

- b) los establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, de Previsión Social, docentes o de fines científicos, de carácter particular, debidamente clasificados, siempre que los cargos de patronos o representantes sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración.

El beneficio fiscal se concederá o revocará para cada Entidad por el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con el

---

<sup>143</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo..." op. cit. p. 26.

procedimiento que reglamentariamente se determine (art. 60 del Reglamento 3494/1.981): 1. Para la aplicación de la exención subjetiva prevista en el artículo 48.1, A), b) y c) del texto refundido y en el artículo 59, I, A), b) y c) de este Reglamento, habrá de incoarse ante el Ministerio de Hacienda un expediente de solicitud de exención en el que, necesariamente, deberán justificarse los siguientes extremos:

1º clasificación del Establecimiento o Fundación por el Organo competente de la Administración pública,

2º gratuidad de los cargos de los patronos o representantes legales,

3º compromiso de rendir cuentas a la Administración.

En dicho expediente se aportará copia auténtica de los Estatutos y Reglamentos por los que se rija la Entidad que solicita el beneficio y éste se concederá sometido a la condición del mantenimiento de las circunstancias que justificaron la concesión previa de la exención.

A tal efecto las oficinas liquidadoras y la Inspección financiera y tributaria pueden, por vía de comprobación o por vía de inspección, periódicamente, solicitar la justificación del mantenimiento de las circunstancias que motivaron la exención, tramitando con audiencia de la entidad interesada<sup>144</sup>.

Las Cajas de Ahorro únicamente podrán gozar de esta exención en cuanto a las adquisiciones directamente destinadas a sus obras sociales.

---

<sup>144</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo régimen..." op. cit. p. 27.

#### 2.15.4.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Este impuesto se basa en el principio de que la entidad que paga el impuesto puede recuperarlo luego a través del pago de sus bienes y servicios.

El problema reside en la consideración de las fundaciones como consumidores finales por sus actividades exentas, que por ende, han de soportar el IVA. En algunos casos es aplicable la regla de prorrata, dado que en la legislación española late la idea que las actividades exentas generan ingresos a tener en cuenta en la regla de prorrata, aunque las cosas son normalmente de otra manera porque la organización de conferencias o exposiciones, por ejemplo, no determina ingreso alguno, de forma tal que el vacío normativo en este punto obliga a determinar el coste de las actividades exentas a efectos del cálculo de la regla de prorrata, habiéndose de realizar de esta forma difíciles imputaciones de costes que, sin duda pueden dar origen a discrepancias con la Administración fiscal<sup>145</sup>.

- REAL DECRETO 2028/1.985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### CAPITULO II. Exenciones.

Artículo 13. Exenciones en operaciones interiores. Ver cada caso.

14. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación,
- b) las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos y parques zoológicos,
- c) las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas,
- d) la organización de exposiciones y conferencias.

---

<sup>145</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones acerca del regresivo..." op. cit. p. 27.

En el artículo 14 se fija el concepto de entidades o establecimientos de carácter social, a los efectos de este impuesto:

1. aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:

1º. carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

Se entenderán destinados al desarrollo de las actividades exentas los beneficios utilizados en inversiones o consumos efectuados para el desarrollo de las mismas.

2º los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta,

3º los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere en número 1, apartado 8º, del artículo 13 anterior.

2.- Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición de la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en este Reglamento, fundamentan la exención.

## 2.15.4.5. SUCESIONES Y DONACIONES

- LEY 29/1.987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE 19 diciembre.

### Exposición de motivos II.

2. En orden a la delimitación del tributo se destaca que el mismo se configura como un gravamen cuyo sujeto pasivo es la persona física; de ahí que los incrementos gratuitos obtenidos por sociedades y entidades jurídicas se sometan al Impuesto sobre Sociedades, quedando de esta forma coordinado el tributo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que determinadas adquisiciones, en lugar de tributar por este Impuesto, lo hacen por el de Sucesiones y Donaciones, cuyo carácter especial con respecto al general queda así resaltado.

El artículo 3º la configura como complementaria del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas que derivan de adquisiciones mortis causa o de adquisiciones inter vivos a título gratuito no están sujetos a aquel impuesto sino que se someten al impuesto sobre Sociedades<sup>146</sup>.

---

<sup>146</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo..." op. cit. p. 25.

#### 2.15.4.6. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES<sup>147</sup>

- REAL DECRETO 2361/1.982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE de 21, 22, 23, 24, 25, 26 y 27 de octubre):

##### Artículo 30. Otras entidades exentas:

1. Están igualmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente:

e) los Establecimientos, Instituciones, Fundaciones o Asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal, para arbitrar fondos, cuando dichos Entes hayan sido calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.

2. La exención no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de su patrimonio cuando se halle cedido, los sometidos a retención ni a los incrementos de patrimonio.

En principio, habría que decir que las fundaciones no están exentas, están sujetas y tributan por el Impuesto sobre Sociedades. Única y exclusivamente, están exentas de los donativos que reciben<sup>148</sup>.

##### Artículo 31. Fundaciones y asociaciones benéficas o de utilidad pública:

Los requisitos señalados en la letra e) del artículo anterior deberán ser cumplidos íntegramente ejercicio a ejercicio por las Entidades en ella mencionadas, como condición indispensable para el disfrute de la exención.

SECCION II. Entidades exentas salvo por la renta derivada de operaciones económicas.

---

<sup>147</sup>SANCHEZ PINILLA, FEDERICO. "Situación, innovaciones y expectativas tributarias en la legislación fiscal española 1.989/90". Boletín Centro de Fundaciones, nº 40, 2º trim. 1.990, op. cit.

<sup>148</sup>JUAN PEÑALOSA, JOSE LUIS DE. "Fiscalidad de las fundaciones en el horizonte del 92". Boletín Centro de Fundaciones, nº 40, 2º trim. 1.990, p. 6.



Artículo 349. Ambito de la exención.

1. La exención de las Entidades a que se refiere el artículo 30 de este Reglamento abarcará a los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica.

2. El pacto de no distribución de la renta obtenida no constituirá, por sí sólo, indicio suficiente de la ausencia de ánimo de lucro.

3. La exención a que se refiere el artículo precedente no abarcará a los siguientes componentes de la renta:

- a) incrementos patrimoniales,
- b) rendimientos de explotaciones económicas,
- c) rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido.

4. La exención tampoco alcanzará a los rendimientos sometidos a retención por este Impuesto.

En cuanto a la propia entidad, el artículo 5.dos.e) de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades establece unaa exención que no se extiende a todas las rentas obtenidas, rompiendo el espíritu sintético e integrador de rendimientos que impera en la regulación del Impuesto sobre Sociedades<sup>149</sup>.

La Ley ha optado por una definición negativa del ámbito de la exención, esto es, por establecer los tipos de renta que no quedan amparados por la exención del Impuesto:

- rendimientos obtenidos por el ejercicio de una explotación económica. A estos efectos, se entienden por rendimientos de una explotación económica aquellos, que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan la ordenación por cuenta propia de los medios de producción o de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción de los bienes o servicios,

- rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se haya cedido,

- incrementos de patrimonio,

- rendimientos sometidos a retención.

---

<sup>149</sup>ESCUADERO, JAVIER. "Reforma del régimen fiscal de las fundaciones benéficas y asociaciones de utilidad pública. El precedente del proyecto de Ley de mecenazgo". Gaceta Fiscal, nº 100 (bis), junio 1.992, p. 35-36.

La anterior enumeración plantea importantes dudas sobre qué rentas quedan de hecho exentas del Impuesto. El artículo 3 de la Ley, al definir el hecho imponible establece que estará constituido por la obtención de renta por el sujeto pasivo, definiendo los componentes de la renta:

- a) los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales y artísticas,
- b) los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en las letras anteriores,
- c) los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en la Ley.

Los componentes de la renta del sujeto pasivo quedan exceptuados del ámbito de la exención que no alcanzará a ninguno de ellos, por lo que, en principio se podría llegar a la sorprendente conclusión de que la exención sólo sería aplicable a entidades benéficas o de utilidad pública que no obtuviesen renta alguna, en cuyo caso la exención sería obviamente inútil<sup>150</sup>.

Los autores del reglamento fueron conscientes de la incoherencia de la Ley en este punto y así en el artículo quinto del texto reglamentario, se añadió a los tres componentes de renta un cuarto, los procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica; en el artículo 349.1 del Reglamento donde se delimita el alcance de la exención, se establece que ésta es aplicable a las entidades benéficas o de utilidad pública y abarcará los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica.

Sin embargo, quedan aún dudas sobre cuáles son los rendimientos de actividades que constituyen el objeto social o la finalidad específica de la entidad; un sector de la doctrina mantiene que se refiere exclusivamente a cuotas de afiliados, donativos, subvenciones y rentas análogas, ya que cualquier otro tipo de renta sería gravable, en consecuencia, para las entidades que no obtengan este tipo de ingresos, la exención subjetiva no alcanza a ningún tipo de renta, limitándose por tanto a la aplicación de un tipo bonificado<sup>151</sup>.

En contra de este criterio, cabe señalar que las cuotas de afiliados y los donativos y subvenciones están comprendidos como rendimientos dentro de la categoría de incrementos de patrimonio, que según la Ley son las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de

---

<sup>150</sup>ESCUADERO, JAVIER. "Reforma del régimen fiscal...", op. cit. p. 36.

<sup>151</sup>ESCUADERO, JAVIER. "Reforma del régimen fiscal...", op. cit. p. 37.

cualquier alteración en la composición de aquél, no son incrementos de patrimonio los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sometidos a gravamen en este impuesto, por cualquier otro de sus conceptos. Con excepción de los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito que quedan exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en la Disposición Final Cuarta de la Ley 29/1.987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>152</sup>.

Además el hecho de quedar exentos los ingresos procedentes de las actividades estatutarias, puede resultar lesivo para la entidad, pues generalmente se tratará de actividades deficitarias, no pudiendo compensar otros ingresos con el posible déficit.

No es posible gravar a las fundaciones con un impuesto directo que sea el mismo que se deba dar a las sociedades mercantiles, porque la tributación directa sobre las fundaciones se convierte en un impuesto indirecto; los principales incididos por el Impuesto en las sociedades mercantiles, en cuanto al sacrificio personal se refiere, son las personas de los socios, que sufren el impuesto ya en su renta, ya en su patrimonio, como consecuencia de la detracción de beneficios que repercute en un menor valor teórico de las acciones, pero en las Fundaciones, el impuesto que grava su renta retrae unos recursos. No hay socios incididos, la incidencia única posible es sobre los beneficiarios de los servicios de las fundaciones, por la sencilla razón que la fundación tendrá menos recursos que dedicar a esas prestaciones<sup>153</sup>.

En todo impuesto cabe reconocer tres fundamentos:

a) político: no hay fundamento para gravar entidades reconocidas de utilidad pública por la Administración,

b) social: es un impuesto anticipado que se recauda en la cabeza de la Sociedad, pero cuyos destinatarios son los socios; en la fundación no existen socios, por lo que la tributación de aquélla equivale a un gravamen sobre los destinatarios,

c) económico: la capacidad contributiva real de las fundaciones no puede ser la razón de su sujeción, parece ser que la razón es técnica, pues quien no es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas lo es por el Impuesto sobre Sociedades, considerando que deben gravarse las hipótesis en las que la fundación obtiene lucro aun a costa de desconocer que la idea de lucro hay que referirla a la de beneficio

---

<sup>152</sup> ESCUDERO, JAVIER. "Reforma del régimen fiscal...", op. cit. p. 37.

<sup>153</sup> PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS. "Hacia un modelo de acuerdo multilateral y europeo en que se consagre el principio de no discriminación". Boletín Centro de Fundaciones, nº 40, 2º trim. 1.990, p. 37.

repartible, que en aquéllas es inexistente puesto que sus recursos han de ser destinados por la propia esencia de la fundación a actividades altruistas de interés general<sup>154</sup>.

#### ENTIDADES ECLESIASTICAS:

Tienen tratamiento específico recogido en el ACUERDO de 10 de octubre de 1.980 (Asuntos exteriores) acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesiásticas elaborado por la comisión técnica iglesia-estado español, en cumplimiento del acuerdo sobre asuntos económicos entre España y la Santa Sede de 3-1-1979. BOE 9-5-1981:

(...)

No obstante, la propia Ley (61/1978 de 27-12 que regula el nuevo Impuesto sobre Sociedades) reconoce a la Iglesia Católica, como a otros sujetos pasivos, la exención del Impuesto, con determinadas excepciones.

(...)

(...) esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por los impuestos sobre la renta, y como se recoge en la parte cuarta: Exención de los impuestos sobre la renta, punto 2, letra d), los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de sus elementos patrimoniales.

#### Octava. Rendimientos de las explotaciones económicas:

1. Se entenderá por rendimientos de explotación económica los definidos en el último párrafo del número 2 del artículo 5 de la Ley 61/1.978 de 27 de diciembre.

2. Asimismo se considerarán rendimientos de una explotación económica los derivados de actividades realizadas por cuenta ajena, ya se efectúen los trabajos en el seno de la Comunidad, ya se efectúen en centros de trabajo ajenos.

#### Novena. Base imponible.

2. (...) se computará como gasto deducible una cantidad igual al resultado de multiplicar la cuantía del salario adecuado a la actividad y horario realizado, por el número de miembros de la Comunidad

---

<sup>154</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo..." op. cit. p. 24.

que colaboren en el desarrollo de la explotación económica.

#### Duodécima. Contabilidad.

1. Las entidades eclesiásticas, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, deberán llevar contabilidad, que recogerá debidamente clasificados los ingresos íntegros de las distintas fuentes de rendimientos, y de los gastos necesarios para su obtención, incluidos los de administración.

2. Las Entidades eclesiásticas podrán establecer libremente los planes contables que consideren más adecuados a sus necesidades, atendiendo a los criterios de claridad y de simplicidad. No obstante, el Ministerio de Hacienda podrá, de común acuerdo con la Conferencia Episcopal Española establecer planes contables de aplicación general para las mismas.

#### LAS RETENCIONES

Constituye un principio inconciliable con la Ley 61/1.978 al considerar las retenciones practicadas a las fundaciones imposición mínima de manera que no tienen derecho a devolución por las que se le hayan podido practicar en exceso, según el régimen genérico de determinación de la base imponible. Además, al prohibirse que las retenciones se integren con las restantes rentas excluidas del ámbito de la exención se impide la compensación con los resultados negativos que provengan de las otras fuentes de renta, con lo cual el gravamen de las fundaciones puede fácilmente resultar superior al de las sociedades lucrativas. Todo ello sin contar con que el tipo de las retenciones puede ser alzado en las Leyes de Presupuestos<sup>155</sup>. El principal argumento para resucitar el obsoleto concepto de la "cuota mínima", igualar el tratamiento de las entidades parcialmente exentas y las entidades que carecen de tipo impositivo, no resulta convincente y no parece que justifique el quebrar el espíritu sintético que inspira la legislación del Impuesto y que lleva a integrar la totalidad de la renta obtenida por el sujeto pasivo para determinar la cuota íntegra del impuesto de la que se deducirán, entre otras partidas, las retenciones soportadas que no tienen otro carácter que el mero pago anticipado de la deuda definitiva<sup>156</sup>.

---

<sup>155</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo..." op. cit. p. 25.

<sup>156</sup>ESCUDERO, JAVIER. "Reforma del régimen fiscal...", op cit. p. 39.

## DOBLE IMPOSICION DE DIVIDENDOS

La Disposición Adicional Primera de la Ley 18/1.982 de 26 de mayo señala que esta deducción no será aplicable cuando la sociedad pagadora del dividendo goce de exención en el Impuesto sobre Sociedades, ni tampoco a los sujetos a que se refiere el artículo quinto de la Ley.

Los dividendos percibidos tributan por tratarse de un rendimiento sometido a retención, por lo que la no aplicación de la deducción producirá un supuesto de doble imposición que las discrimina con respecto a las sometidas al régimen general del impuesto.

## OBLIGACIONES FORMALES

Artículo 356. Obligaciones contables, formales y registrales.

1. Las Sociedades exentas llevarán la contabilidad establecida en las disposiciones que las rigen y, en todo caso, el sistema contable simplificado previsto en este Reglamento.

Presentación de las declaraciones:

1. De conformidad con el artículo 355 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a las Entidades exentas les serán de aplicación las normas generales sobre plazos y requisitos de las declaraciones a que alude el Reglamento.

En concreto, el artículo 289 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, determina que la presentación de la declaración del impuesto y de los documentos correspondientes, se realizará dentro del plazo de los veinticinco días naturales siguientes a la fecha en que legalmente sea aprobado el balance del ejercicio.

Por tanto, el plazo comienza a contarse desde la aprobación de las cuentas correspondientes por el órgano a quien legalmente corresponda.

2. Con independencia de la obligación de confeccionar las cuentas por parte de la Fundación, dentro de los cuatro primeros meses del ejercicio siguiente, el artículo 289 del Reglamento del impuesto sobre Sociedades en su apartado 3, establece:

"Transcurridos seis meses desde la fecha en que se devengue el Impuesto, o desde el cierre del correspondiente balance, sin haberse producido la aprobación de cuentas, el plazo de presentación de la declaración quedará finalizado el día hábil inmediato siguiente".

Así pues, en el caso de que no se hubiesen aprobado las cuentas, transcurridos seis meses desde la fecha del devengo del impuesto, la declaración deberá presentarse el día hábil inmediato siguiente.

#### TIPO DE GRAVAMEN

Ley 21/1.993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.994, artículo 68, Uno, d):

"Las Entidades a que se refieren el epígrafe e) del apartado Uno y el apartado Dos del artículo 5 de esta Ley (del Impuesto sobre Sociedades), tributarán al tipo del 25 por 100.

Este tipo no afectará a los rendimientos que hayan sido objeto de retención, que limitarán su tributación, en cuanto a ellos, a la cuantía de ésta."

## 2.15.4.7. AGRUPACIONES DE INTERES ECONOMICO

- Ley 12/1.991 de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

### Artículo 1. Normativa aplicable.

Las Agrupaciones de Interés Económico tendrán personalidad jurídica y carácter mercantil y se regirán por lo dispuesto en la presente Ley y supletoriamente por las normas de la sociedad colectiva que resulten compatibles con su efectiva naturaleza.

### Artículo 2. Finalidad.

1. La finalidad de la Agrupación de Interés Económico es facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios.

2. La Agrupación de Interés Económico no tiene ánimo de lucro para sí misma.

### Artículo 3. Objeto.

1. El objeto de la Agrupación de Interés Económico se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios.

2. La Agrupación no podrá poseer directa o indirectamente participaciones en sociedades que sean miembros suyos, ni dirigir o controlar directa o indirectamente las actividades de sus socios o terceros.

### Artículo 4. Sujetos.

Las Agrupaciones de Interés Económico sólo podrán constituirse por personas físicas o jurídicas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales, por entidades no lucrativas dedicadas a la investigación y por quienes ejerzan profesiones liberales.

Capítulo II. Régimen fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico.



Artículo 23. Normativa aplicable.

1. Las agrupaciones de interés económico se someterán a las normas generales de la imposición estatal, autonómica y local con las particularidades establecidas en los artículos siguientes.

2. Dicha tributación será independiente de la que pudiera corresponder a sus socios por las actividades empresariales que realicen.

Artículo 24. Tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

1. En el Impuesto sobre Sociedades, se aplicará a las Agrupaciones de interés económico constituidas de acuerdo con la presente Ley, el régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 19 de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, sin limitaciones, respecto a la imputación de pérdidas.

En consecuencia, las bases imponibles positivas o negativas derivadas de los resultados de la Agrupación de Interés Económico se imputarán a sus socios, sean personas físicas o jurídicas y para su integración en los correspondientes impuestos personales en la proporción que proceda de conformidad con el artículo 21.

#### 2.15.4.8. REGIMEN FISCAL IDEAL<sup>157</sup>

La idea sería mantener un principio claro de no discriminación entre los diferentes regímenes fiscales y siempre en base de la reciprocidad internacional.

Si lo que se pretende es fomentar el derecho de fundar, tal y como se desprende de la Constitución, es preciso situar la fundación en un régimen, si no de no sujeción a los tributos sí al menos en un régimen de exención subjetiva. Lo que se pretendería entonces no es, que determinados hechos, situaciones o actividades quedasen excluidos del ámbito de aplicación del impuesto, sino que ciertas categorías de personas, las fundacionales, no viniesen obligadas a contribuir. La exención subjetiva se concede siempre intuitu personae, lo que no significa que constituya un privilegio, sino que aunque la técnica desgravatoria consista en definitiva en exonerar de impuestos a determinadas personas, el fundamento último de la exención subjetiva deriva de una valoración positiva de los fines que los sujetos beneficiarios persiguen y de las actividades que para alcanzarlos desarrollen<sup>158</sup>.

Principios básicos según el momento en que la afectan:

a.- constitución: no debería establecerse ningún tributo tanto por razón del patrimonio aportado, como por las necesidades registrales.

b.- funcionamiento: la fundación es única por razón de su actividad, por ello, no parece que tenga sentido estar distinguiendo entre diferentes fuentes de renta.

1.- entrada de capitales, aportaciones: si partimos de la exención absoluta en la constitución de la fundación esta exención debería llevar también a una exención en cuanto a los efectos fiscales de las donaciones realizadas por sociedades o personas físicas.

2.- movimientos hacia fuera (premios, prestaciones, becas, bolsas de estudio o ayudas a investigación): habría que pensar en excluírlos como componentes de renta de la persona perceptora.

---

<sup>157</sup>GUIJARRO ZUBIZARRETA, FRANCISCO. "Hacia una proposición de régimen fiscal en España de cara a 1.993", Boletín Centro de Fundaciones, nº 40, 2º trim. 1.990, p. 7

<sup>158</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo..." op. cit. p. 22.

## 2.15.5. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS DONACIONES EN ESPAÑA

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

En la Ley 48/1.985 de reforma parcial, recogida por la Ley de Presupuestos para 1.987, solamente se estimulan las donaciones, en favor de las fundaciones que consistan en bienes que formen parte del Patrimonio Histórico español.

Por otra parte se consideran incrementos o disminuciones de patrimonio y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa. La valoración de estos incrementos y disminuciones de patrimonio se determina conforme a las normas del artículo 20 del impuesto, en la redacción dada al mismo por la Ley 48/1.985<sup>159</sup>.

- LEY 5/1.990 DE 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

### TITULO IV. Normas tributarias.

#### Capítulo primero. Impuestos directos.

Sección primera. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

#### Artículo 14.Seis.F) Otras deducciones.

Uno. El 15 por ciento de las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1.985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español<sup>160</sup>, siempre que se realice en favor del Estado y demás

---

<sup>159</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo..." op. cit. p. 28.

<sup>160</sup>Artículo 1. 1. Son objeto de la presente Ley la protección, acrecentamiento y transmisión a las generaciones futuras del Patrimonio Histórico Español.

2. Integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios

Entes públicos, así como de las que se lleven a cabo en favor de establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos clasificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, cuyos cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.

Dos. El 10 por ciento de las cantidades donadas a las Entidades citadas en el artículo 2 de la Ley 13/1.988, de 25 de mayo, al Comité Organizador Olímpico Barcelona 1.992 y al Comité Organizador Olímpico Barcelona 1.992, Sociedad Anónima<sup>161</sup>.

- Real Decreto-Ley 5/1.990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes.

Se mantiene la misma deducción anterior, con una única modificación, en el punto Dos, se añade "y demás entidades legalmente asimiladas a las anteriores a estos efectos".

- Ley 17/1.991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes.

Se mantiene la misma deducción anterior.

- Ley 18/1.991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sección 4ª. Incrementos y disminuciones de patrimonio.

Artículo 44. Concepto.

Cinco. No se someterán al Impuesto los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto:

a) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo,

---

naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

3. Los bienes más relevantes del Patrimonio Histórico Español deberán ser inventariados o declarados de interés cultural en los términos previstos en esta Ley.

<sup>161</sup>Artículo 24. 1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 10% de las cantidades donadas al Comité Organizador Olímpico Barcelona 1992.

2. La base de esta deducción, junto con las establecidas en el artículo 29, letras E) y F), número uno, de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, tendrá como límite el 30 por 100 de la base imponible del sujeto pasivo o, en su caso, de la unidad familiar.

b) con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en la letra c) del apartado seis del artículo 78 de esta Ley.

#### Artículo 78. Deducciones.

##### Seis. Deducciones por donativos.

a) El 15 por 100 de las donaciones puras y simples en bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1.985 de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español, siempre que se realicen en favor de las entidades citadas en la letra c) siguiente.

b) el 10 por 100 de las cantidades donadas a las Entidades citadas en el artículo 2 de la Ley 12/1.988, de 25 de mayo, al Comité Organizador Olímpico Barcelona 1.992, Comité Organizador Olímpico Barcelona 1.992, Sociedad Anónima, Consorcio para la Organización de Madrid Capital Europea de la Cultura 1.992 y demás entidades legalmente asimiladas a las anteriores.

c) El 10 por 100 de las cantidades donadas a las siguientes entidades:

- El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales y Universidades públicas,
- La Cruz Roja Española,
- La Iglesia Católica y las Asociaciones confesionales no católicas, legalmente reconocidas, que hayan firmado con el Estado español los acuerdos a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Española,
- Las Fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente,
- las Asociaciones declaradas de Utilidad Pública.

El importe del valor de la donación que exceda de ese límite se considera como liberalidad no deducible<sup>162</sup>.

#### Artículo 79. Justificación documental.

Dos. Asimismo, la práctica de las deducciones a que se refieren los apartados tres, cuatro, cinco, seis y siete, letras a), b) y d), del artículo anterior, requerirá justificación documental adecuada.

---

<sup>162</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Consideraciones sobre el regresivo..." p. 29.

## Artículo 80. Límites de determinadas deducciones.

Uno. La base del conjunto de las deducciones contenidas en los apartados cuatro (por inversiones) y seis del artículo 78 no podrá exceder del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.

La presente Ley deroga a partir del 1 de enero de 1.992 la Ley 44/1.978 de 8 de septiembre.

- Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias.

No desarrolla las deducciones señaladas en la Ley.

## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El reglamento (art. 121) recoge partidas que tienen la condición de fiscalmente deducibles para determinar la base imponible:

- donativos a entidades de carácter benéfico o de utilidad pública,
- donativos de bienes de interés cultural,
- donativos acogidos a los beneficios fiscales de la Ley 12/1.988 de 25 de mayo,
- donativos de las entidades deportivas,
- donativos realizados para la celebración de Madrid Capital Europea de la Cultura 1.992.

A) DONATIVOS A ENTIDADES DE CARACTER BENEFICO O DE UTILIDAD PUBLICA: establecimientos, Instituciones, Fundaciones o Asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos, cuando hayan sido calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los Organos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

a) constancia del donativo realizado, mediante certificado emitido por el donatario, que incluirá:

- fecha y norma por el que se reconoce su carácter benéfico o de utilidad pública,
- fecha e importe del donativo, si es dinerario,
- mención del carácter irrevocable del donativo,
- utilidad del objeto donado, si es en especie.

b) el importe del donativo no puede exceder del 10% de la base imponible.

Los donativos pueden ser en obras de arte o bienes de interés cultural, si el donatario realiza actividades artísticas o culturales, de acuerdo con lo establecido en la Ley 16/1985 de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español. La valoración de los elementos se realizará de acuerdo con su valor neto contable en el momento de la entrega.

También se admiten donativos realizados en activos materiales utilizables por el donatario en el desarrollo de sus actividades docentes, artísticas o culturales. La valoración del elemento se hará según los siguientes criterios:

a) elementos de activo nuevos producidos por el donante: coste de fabricación,

b) elementos adquiridos nuevos a terceros: coste de adquisición,

c) elementos usados por el donante: valor neto contable, que no podrá ser superior al derivado de la aplicación de las amortizaciones mínimas correspondientes.

Se considerará liberalidad el exceso de los donativos realizados sobre el límite del 10% de la base imponible, así como los donativos realizados a entidades no exentas.

Tendrán la misma consideración los donativos realizados a las siguientes Entidades:

- Estado español,
- Comunidades Autónomas,
- Administraciones públicas territoriales distintas de las anteriores, para el cumplimiento de sus fines propios,
- Organismos Autónomos que desarrollen actividades artísticas, docentes o culturales.

#### B) DONATIVOS DE BIENES DE INTERES CULTURAL

Tienen la consideración de partidas fiscalmente deducibles (art. 71 Ley 16/1985 de 25 de junio del Patrimonio Histórico Español) para la determinación de la base imponible, los donativos de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español y estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el inventario general, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) el donatario deberá ser el Estado y demás entes públicos y los establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estados, cuyos cargos de patronos,

representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente,

b) el importe del donativo no podrá exceder del 30% de la Base Imponible del donante; en el caso de que la entidad realizase además donativos de acuerdo con el régimen general deberá integrar estos para el cálculo del límite aplicable,

c) esta deducción es incompatible con la anterior, para una misma donación,

d) son aplicables las normas sobre emisión de certificado del donatario y sobre valoración de los elementos; no obstante con respecto a este último punto a instancias del donante, la Junta de Calificación, Valoración y Exportación establecida por la Ley de Patrimonio Histórico Español podrá realizar una valoración de los bienes donados.

C) DONATIVOS REALIZADOS PARA LA CELEBRACION DE LOS JUEGOS OLIMPICOS BARCELONA 1992, LA EXPOSICION UNIVERSAL SEVILLA 1992 Y LOS DEMAS ACTOS CONMEMORATIVOS DEL DESCUBRIMIENTO DE AMERICA:

#### Requisitos:

- los donatarios deben ser la "Sociedad Estatal para la exposición Universal Sevilla 92, S.A.", la "Sociedad Estatal para la Ejecución de Programas y Actuaciones Conmemorativas del V Centenario del Descubrimiento de América, S.A." y al "Comité Organizador Olímpico Barcelona 1992",

- la cuantía de la deducción no puede exceder del 30% de la base imponible y de forma conjunta con las deducciones generales y las establecidas en la Ley de Patrimonio Histórico Artístico no puede exceder de un límite máximo conjunto del 50% de la base imponible del ejercicio,

- las cantidades donadas deben ser asignadas a la ejecución del objeto que tienen asignado las Sociedades Estatales,

- la justificación de los donativos se realiza mediante certificación de las Sociedades estatales beneficiarias, visada por la Comisión Nacional del V Centenario, la Comisaría General de la Exposición o por la certificación del Comité Organizador Olímpico Barcelona 1992.

D) DONATIVOS DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS.

Tienen la consideración de partida fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible aquellas partidas que las Sociedades Anónimas deportivas acrediten haber aportado para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, en Clubes Deportivos con los que se haya



establecido un vínculo contractual oneroso, necesario para la realización del objeto y finalidad de dicha sociedad.

No existe ninguna limitación a estas aportaciones.

E) DONATIVOS PARA LA CELEBRACION DE MADRID CAPITAL EUROPEA DE LA CULTURA 1992: reequisitos:

- la entidad donataria debe ser el Consorcio para la Organización de Madrid Capital Europea de la Cultural 1992,

- la cuantía de la deducción sumada a la correspondiente a los Juegos Olímpicos 1992 y al Expo 92 y demás actos del V Centenario, no puede exceder del 30% de la base imponible; la cuantía de la deducción de forma conjunta con las anteriores, más la general y la establecida en la Ley de Patrimonio Histórico, no puede exceder de un límite máximo conjunto del 50% de la base imponible del ejercicio,

- las donaciones deberán asignarse a la ejecución de planes y programas aprobados por el Consorcio,

- la justificación del donativo se realizará mediante certificación del Consorcio.

### 3. CONSTITUCION

#### 3.1. INTRODUCCION

La voluntad fundacional puede manifestarse en cualquier forma susceptible de producir efectos jurídicos (art. 5.1).

Podrá constituir la una persona natural o jurídica, siempre que su finalidad sea lícita y duradera, sirva "al interés general de Galicia" y beneficie "a personas no individualmente determinadas" (art. 2.1. Ley FIG).

Para la creación de una Fundación Cultural Privada deberán cumplirse los siguientes requisitos recogidos en el artículo 1.2, del Decreto 2930/1972:

a) que los beneficiarios sean esencialmente colectividades indeterminadas de personas,

b) que sus prestaciones sean gratuitas, salvo que excepcionalmente se autorice por el Protectorado el percibo de alguna cantidad de los beneficiarios, la cual sólo será exigible dentro de los límites previstos en el artículo 24<sup>163</sup>.

c) que los gastos de administración no excedan de los máximos previstos en el número 2 del artículo 39<sup>164</sup>.

d) que los beneficiarios carezcan de medios económicos suficientes para obtener beneficios o resultados análogos a título oneroso, salvo que se trate de prestaciones de índole no

---

<sup>163</sup>Art. 24.1. Para que una Fundación pueda excepcionalmente percibir algunas cantidades de sus beneficiarios, con arreglo a lo previsto en el apartado b) del nº 2 del art. 1 de este Reglamento, deberá estar autorizada al efecto por el Protectorado.

2. La Fundación remitirá a éste, junto a la petición de la aprobación de las tarifas de sus servicios, un estudio justificativo del cálculo de las mismas, debidamente informado por la Delegación Provincial del Ministerio de Educación y Ciencia.

3. Las cantidades exigidas a los beneficiarios no podrán exceder de lo que corresponda al coste real del servicio, sin margen comercial de ninguna clase.

4. Las tarifas y su aprobación se inscribirán en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas.

<sup>164</sup>"1. Las Fundaciones confeccionarán para cada ejercicio económico un presupuesto ordinario. En él se recogerán los ingresos y los gastos corrientes. En los ingresos se comprenderán cuantos perciba la Institución por cualquier concepto. En los gastos se mencionarán por separado los gastos generales.

2. Los gastos generales o de administración no podrán exceder, por regla general, del 10% de los ingresos anuales ordinarios que por todos conceptos perciba la Fundación. Excepcionalmente, previa autorización del Protectorado a instancia de la Fundación acompañada de la justificación suficiente, el importe de los gastos de administración podrá exceder del 10% antes indicado, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 20%.

3. Las Fundaciones podrán destinar a incrementar su capital los excedentes de ingresos."

exclusivamente económica, en cuyo caso habrán de distribuirse en atención a los méritos de los a ellas aspirantes.

#### FASES DE CONSTITUCION:

- Fase "prenatal": se dispone de un mecanismo asesor, atendido por miembros de las profesiones legales, incluyendo los notarios en países de tradición latina, que ayudan a redactar y adoptar escrituras de fundaciones, escrituras de trust, estatutos y últimas voluntades. En los países en los que la creación de las fundaciones necesita aprobación pública, autoridades públicas como el Conseil d'Etat francés, el Stiftungsbehörden alemán y los Charity Commisioners ingleses, cumplen este papel.

Los testamentos o últimas voluntades por las que se crean las fundaciones plantean a veces problemas importantes, que pueden verse agravados cuando un testador, que reside en un determinado país, destina sus bienes a la creación de una fundación en otro país. Sólo las leyes de Francia, Túnez y México intentan evitar el problema negando al menos en principio la posibilidad de crear fundaciones mortis causa.

- Fase de obtención del reconocimiento erga omnes: hay países en los que los fundadores deben superar una serie de formulismos y aprobaciones, antes que se pueda considerar que la fundación existe legalmente. En otros países los formulismos resultan relativamente sencillos y directos. En otros países no existe prácticamente un umbral de condiciones mínimas a la creación de una fundación, así en Suecia, la única condición para la validez de la creación de una fundación es que el fundador esté capacitado para formular una declaración de intenciones legalmente válida. Las leyes suecas ni tan siquiera estipulan que esa intención sea formulada por escrito, aunque normalmente es así. No obstante, las fundaciones suecas creadas mortis causa deben atenerse a las normas o reglas generales sobre la sucesión. Además, las transferencias de propiedad a las fundaciones deben cumplir también las normas correspondientes.

La fundación de interés gallego quedará constituida:

1.- en escritura pública, que comprenderá:

- circunstancias que acrediten la personalidad de los fundadores y su capacidad,
- voluntad de constituir una fundación de Interés Gallego,
- Estatutos (art. 5 Ley FIG), cuyo contenido mínimo es el siguiente:

- denominación de la fundación,
- objeto y fin fundacional,
- domicilio de la Fundación,
- reglas de aplicación de las rentas al fin fundacional,

- órgano de representación y gobierno (art. 6 Ley FIG),  
que coincide con el artículo 7 del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas,

- dotación inicial de la fundación por cesión gratuita inter vivos o sucesión por causa de muerte, que puede consistir en bienes y derechos de cualquier tipo. Deberá ser suficiente para el cumplimiento de los fines y podrá incrementarse posteriormente; el 80% de las rentas y otros ingresos obtenidos por la fundación deberán ser utilizados para la obtención del fin fundacional (art. 7 FIG),

- designación de los miembros del órgano de gobierno inicial.

2.- mediante el otorgamiento en escritura pública de la Carta Fundacional<sup>165</sup> y su inscripción en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas<sup>166</sup>, que es un requisito esencial para la adquisición por la fundación de la personalidad jurídica e implica el reconocimiento por el Estado del interés público de la fundación y su clasificación como Fundación cultural privada, con arreglo a lo previsto en el artículo 83<sup>167</sup> (art. 5.2 FCP).

A pesar del requisito de inscripción las fundaciones no inscritas tienen personalidad para realizar actos jurídicos

---

<sup>165</sup>El Protectorado procederá a otorgar la Carta Fundacional si no lo hicieren, dentro de los seis meses siguientes a ser requeridos para ello, los fundadores o las personas por ellos designadas para poner en marcha la Fundación (art. 5.3).

<sup>166</sup>"1. El Registro de Fundaciones culturales Privadas, constituido en el Ministerio de Educación y Ciencia, tiene por objeto la inscripción de los actos relativos a las Instituciones reguladas en el título primero de este Reglamento.1" (art. 73, D. 2930/1972 de 21 julio).

"1. El Registro de Fundaciones Privadas es público. Se presume que su contenido es conocido por todos. Los documentos sujetos a inscripción no inscritos no perjudicarán a terceros, pero no podrá invocarse la falta de inscripción por que incurrió en su omisión" (art. 78, nº 1, D. 2930/1972 de 21 julio).

<sup>167</sup>"1. La inscripción de las Fundaciones culturales privadas españolas en el Registro es un requisito constitutivo de su personalidad jurídica y sólo procederá cuando previamente hayan sido reconocidas y calificadas como tales por el Ministerio de Educación y ciencia.

2. El reconocimiento de las Fundaciones culturales privadas españolas sólo podrá llevarse a cabo cuando sean de interés público.

a) no podrá estimarse que son de interés público aquellas Fundaciones que no acrediten cumplir los requisitos generales establecidos en el presente Reglamento y específicamente los de su art. 1º, así como las que sean contrarias a la moral y a las Leyes.

b) en los demás casos, la denegación de reconocimiento determinada por la apreciación de que el objetivo fundacional no es de interés público sólo podrá ser adoptada previo dictamen del Consejo General de Educación" (art. 83, D. 2930 de julio 1.972).

válidos como reconoce el artículo 8 del propio Reglamento<sup>168</sup>, lo cual resulta obvio porque se trata de una persona jurídica de Derecho privado y con actividades que no exceden de este ámbito (independientemente de su interés público) y todo ello supone el reconocimiento de la personalidad de la fundación no inscrita. La inscripción registral sirve para acreditar la existencia por haber constatado que habían sido llenados anteriormente los requisitos esenciales que dan nacimiento a la persona jurídica<sup>169</sup>.

El requisito del registro no implica vulneración del sistema de libre constitución, es simplemente un requisito de forma, sin perjuicio de que la inscripción en el Registro sea un control de la legalidad. También es excepción el caso de la fundación a la que se dota con bienes inmuebles, que exige escritura pública, por tratarse de un negocio jurídico gratuito (sentencia de 22 marzo 1.983).

Tradicionalmente en la constitución de la fundación se suelen separar dos actos distintos, aunque unidos entre sí. Uno es la expresión de la voluntad en virtud de la cuál se constituye el nuevo ente y otro es llamado "acto de dotación" que se considera imprescindible para que la fundación exista. El problema de la capacidad para constituir fundaciones, está ligado al hecho de si se pueden separar o no los actos anteriores. Es decir, si cabe la posibilidad de que haya algún fundador que no dote, o alguna persona que dote que no sea fundador<sup>170</sup>.

#### FUNDACIONES CONSTITUIDAS POR EL ESTADO:

a) constitución de Fundaciones públicas: La figura de la Fundación jurídico-pública está montada sustancialmente sobre el fin público al que queda afectada la dotación patrimonial efectuada por un ente público. Estas no son propiamente fundaciones, sobre todo si se tiene en cuenta que es normal que en estas fundaciones la ley prevea que no se sujeta a Protectorado de ministerio alguno.

b) constitución de una Fundación privada sometida al Protectorado de un ministerio determinado: no dejan de ser una fuerte anomalía porque:

---

<sup>168</sup>"1. Los actos y contratos concluidos en nombre o por cuenta de una Fundación que no obtenga luego la inscripción en el Registro sólo producirán los efectos que prevea el Derecho privado.

2. Quiénes, antes de la inscripción, actúen en nombre o por cuenta de la Fundación serán responsables frente a éstas de la integridad de la dotación fundacional y, en caso de las declaraciones que hagan en la Carta, con arreglo a lo previsto en el Código civil" (art. 8 del Decreto 2930/1972 de 21 de julio).

<sup>169</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las Fundaciones de derecho privado I, op. cit. p. 149.

<sup>170</sup>PRADA GONZALEZ, JOSE M<sup>a</sup> DE. "Las F. hoy y mañana:...", op. cit. p. 13.

1º. es anómalo en sí que el Estado se someta al Protectorado de un ente del mismo,

2º. por esta vía, se trata en ocasiones de aligerar determinados controles o intervenciones establecidas por la legislación para las actividades del Estado, amparándose en las más ligeras de una fundación particular.

c) Que el estado realice actividades conjuntas con otras personas mediante convenios de colaboración, bien mediante alguna dotación, siempre que esto sea posible de acuerdo con las normas que regulan la disposición de bienes del Estado, bien:

- contribuyendo directamente a los fines de la fundación,
- prestando locales donde desarrollen sus actividades,
- mediante la concesión de determinadas subvenciones ulteriores, y
- de intervención de representantes del Estado en el gobierno de la misma<sup>171</sup>.

#### FUNDACIONES EN CONSTITUCION

Es un caso semejante al de las Sociedades Anónimas, previsto en el artículo 8 del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas, transcripción del artículo 15 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas:

##### Art. 15. Sociedad en formación.

1. Por los actos y contratos celebrados en nombre de la Sociedad antes de su inscripción en el Registro Mercantil, responderán solidariamente quénes los hubieren celebrado, a no ser que su eficacia hubiese quedado condicionada a la inscripción y, en su caso, posterior asunción de los mismos por parte de la sociedad.

2. Por los actos y contratos indispensables para la inscripción de la sociedad, por los realizados por los Administradores dentro de las facultades que les confiere la escritura para la fase anterior a la inscripción y por los estipulados en virtud de mandato específico por las personas a tal fin designadas por todos los socios, responderá la sociedad en formación con el patrimonio formado por las aportaciones de los socios. Los socios responderán personalmente hasta el límite de lo que se hubiesen obligado a aportar.

3. Una vez inscrita, la Sociedad quedará obligada por los actos y contratos a que se refiere el apartado anterior. También quedará obligada la sociedad por aquellos actos que acepte dentro del plazo de tres meses desde su inscripción.

---

<sup>171</sup>PRADA GONZALEZ, JOSE M<sup>a</sup> DE. "Las F. hoy y mañana:...", op. cit. p. 13.

En ambos supuestos cesará la responsabilidad solidaria de los socios, Administradores y representantes a que se refieren los apartados anteriores.

4. En el caso de que el valor del patrimonio social, sumado el importe de los gastos indispensables para la inscripción de la Sociedad, fuese inferior a la cifra de capital, los socios estarán obligados a cubrir la diferencia.

La Fundación requiere para su existencia que el patrimonio esté constituido, mientras, existirá una situación interina parecida a la que se da en la Sociedad Anónima en tanto no son suscritas las acciones. Es decir, los promotores pueden actuar a nombre de la sociedad o fundación en constitución, pero su actuación sólo será válida e imputable al ente cuando éste se constituya y revalide las acciones llevadas a cabo por los promotores<sup>172</sup>.

El problema se encuentra en que si la personalidad se obtiene con la inscripción y registro, cuál es la operatividad y la posibilidad de actuación de la fundación cuando no está todavía inscrita. En ese momento todavía carece de personalidad<sup>173</sup>.

---

<sup>172</sup>CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Examen de las cuestiones sustanciales que...", op. cit. p. 111.

<sup>173</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las Fundaciones...", op. cit. p. 64.

### 3.2. LA DOTACION

Tradicionalmente se ha considerado la dotación como un requisito fundamental de toda Fundación:

1º es necesario que sea suficiente para poder, con sus rentas, cumplir el fin fundacional,

2º exigencia de escritura pública por:

- necesidad de una persona experta como el Notario y sobre todo, para constatar y garantizar la capacidad de las personas que constituyen la persona jurídica y la fehacienda de la fecha de su constitución,

- el control de legalidad que significa la intervención notarial, que se preocupe de que se hayan cumplido los requisitos legales que la ley establece para la constitución,

- la importancia que tiene en la existencia del protocolo notarial,

- la escritura actúa como título de legitimación, acredita en el tráfico jurídico sus caracteres y sus facultades<sup>174</sup>

---

<sup>174</sup>PRADA GONZALEZ, JOSE M<sup>a</sup> DE. "Las F. hoy y mañana:...", op. cit. p. 13-14.



### 3.3. ORGANO DE GOBIERNO

Sus órganos los designará el fundador o la Administración en su defecto.

El órgano de gobierno de la fundación puede estar constituido por personas físicas o jurídicas, en este último caso deberán nombrar como representante a una persona física (art. 10 FCP). Cuando el órgano de gobierno sea colegiado, tendrá como mínimo tres miembros, entre los que deberá elegirse el Presidente y el Secretario (que levantará acta de las sesiones), salvo que los estatutos establezcan algo diferente (no obstante los fundadores que sean personas físicas podrán reservarse con carácter vitalicio el ejercicio de todas las competencias asignadas a los órganos de gobierno de la fundación) (art. 13 Ley FIG) y nombrará los miembros o apoderados de la misma (art. 14 Ley FIG).

Operaciones más comunes:

a) aceptación de herencias y legados con o sin carga a beneficio de inventario,

b) aceptación de herencias y legados con o sin carga sin beneficio de inventario,

c) otras formas de adquisición de bienes<sup>175</sup>,

d) desarrollo de actividades industriales o mercantiles,

e) gestión de carteras de valores:

e.1. participación minoritaria,

e.2. participación mayoritaria,

f) obtención de créditos y préstamos,

g) servicios sin contraprestación,

h) servicios con contraprestación: la Instrucción de 1.875 y la de 1.899 partían de la base que la actividad fundacional se realizaría sin contraprestación del beneficiario. Lo mismo rige para las Fundaciones Culturales Privadas, aunque en el artículo 24 del Decreto de 1.972 y en el artículo 19 de la Ley de Fundaciones de Interés Gallego se permite el pago del servicio en casos excepcionales sin que exceda del coste real del mismo<sup>176</sup>, sin margen comercial de clase alguna.

---

<sup>175</sup>Ver art. 31 Decreto de 1.972.

<sup>176</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 57.

### 3.4. FUNDACIONES CULTURALES PRIVADAS

#### 3.4.1. TIPOS DE FUNDACION CULTURAL PRIVADA SEGUN SU ACTIVIDAD

- Fundaciones de financiación: tienen por objeto conceder ayudas económicas para el desarrollo de actividades culturales y seleccionar los beneficios de las mismas con arreglo a sus Estatutos (art. 2.2 FCP). Están obligadas a comunicar al Protectorado las becas, subvenciones o ayudas económicas de toda clase que otorguen a sus beneficiarios tanto estudiantes o investigadores como instituciones docentes o culturales, dentro de los treinta días siguientes a la adjudicación (art. 21).

- Fundaciones de promoción: su objeto sólo está definido genéricamente en los Estatutos y corresponde al órgano de gobierno la concreción y desarrollo de sus programas de actividades (art. 2.4 FCP). Han de elaborar el programa de sus actividades y un estudio económico que acredite que pueden darle cumplimiento y remitidos al Protectorado los inscribirá en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas una vez aprobado (art. 22 FCP).

- Fundaciones de servicio: tienen por objeto el sostenimiento de un establecimiento cultural (art. 2.3 FCP) de acuerdo con lo dispuesto en los Reglamentos que lo regulen (art. 23.1 FCP).

"Los tres tipos de Fundación pueden coexistir en una misma entidad, según se deduce del artículo 87 que regula el funcionamiento del Registro de Fundaciones Culturales Privadas.

Son las fundaciones de promoción las que posibilitan la constitución de Fundaciones sin necesidad de una acotación predeterminada de los fines y metas, y en este sentido puede afirmarse que las disposiciones del Reglamento son adecuadas para tender a las exigencias de una cultura dinámica y de un progreso técnico en constante evolución ya que hoy se proclama insistentemente que las fundaciones deben estar preparadas para reaccionar ante cualquier situación que demande respuestas o medidas urgentes<sup>177</sup>.

---

<sup>177</sup>BADENES GASET, RAMON.  
cit. p. 148.

Las fundaciones de derecho privadoI, op.

### 3.5. REFLEJO CONTABLE

La Fundación deberá realizar el Inventario inicial de la entidad, que recogerá la aportación inicial.

Tanto el capital fundacional como las sucesivas aportaciones para cubrir los presupuestos operativos constituyen el "Fondo social" de la entidad y como tal se recogerán en el Pasivo de la contabilidad de la Fundación.

Se hacen necesarias nuevas aportaciones porque el patrimonio fundacional se agotaría, a no ser que la rentabilidad que se obtenga sea superior a los gastos de administración y conservación<sup>178</sup>.

#### CRITERIOS DE VALORACION

Las aportaciones fundacionales se valorarán de acuerdo con las normas contenidas en el Plan General de Contabilidad:

a) Inmovilizado material, al precio de adquisición si se trata de una adquisición onerosa y por su valor venal si es una adquisición lucrativa.

Valor venal es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.

El requisito de continuidad de la explotación es obvio en el caso de fundaciones, porque el fin de la aportación fundacional es que sus rentas sean suficientes para subvenir los gastos necesarios para cumplir el fin fundacional.

#### CONTRAPARTIDA<sup>179</sup>

a) bienes no amortizables: aplicación del método de capital, consistente en su abono directamente a cuentas de neto patrimonial,

b) bienes amortizables que serán objeto de reposición al final de su vida útil: igual que en el caso anterior,

---

<sup>178</sup>BANACLOCHE PEREZ, JULIO. "Las Fundaciones y la Hacienda Pública", op. cit. p. 11.

<sup>179</sup>SANCHEZ ARROYO, GIL. "Contabilidad y auditoría en las fundaciones". Actualidad Financiera, nº 42, 15-21 nov. 1.993, p. C-587 a C-588.

c) elementos cuya renovación al final de su vida útil no sea precisa: igual que las "aportaciones de bienes, servicios y trabajo voluntarios" que se ven a continuación,

d) bienes, servicios y trabajo voluntarios: suponen un ingreso y un gastos simultáneos; su único problema es la valoración.

### 3.6. LA DONACION

#### 3.6.1. Concepto

Una donación es un acto liberal: "un concepto en cuya virtud una parte (donante) por espíritu de liberalidad empobrece su patrimonio al realizar a título gratuito una atribución a favor de la otra (donatario), que se enriquece<sup>180</sup>". Este mismo concepto lo recoge el artículo 618 Código Civil (C.c.): "La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta".

La aceptación es necesaria; hasta que ocurre, la donación no obliga al donante ni produce efecto (art. 629 C.c.). Una vez que el donante conoce la aceptación del donatario la donación se perfecciona (art. 623 C.c.).

#### OBJETO DONADO

Puede donarse:

a) un derecho real sobre un bien mueble o inmueble.

a.1. Si se trata de una cosa mueble podrá hacerse de forma verbal o escrita. La donación verbal requiere la entrega simultánea de la cosa, en caso contrario no surtirá efecto. La aceptación será también por escrito (art. 632 C.c.).

a.2. La donación de cosa inmueble ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario. La aceptación se hará por escrito y no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante (art. 633 C.c.).

Puede darse el caso de donar la propiedad a una persona y el usufructo a otra u otras con las limitaciones señaladas en el artículo 781 del Código civil<sup>181</sup>.

b) una obligación,

c) un derecho de crédito, o

---

<sup>180</sup>ALBALADEJO, MANUEL. Compendio de derecho civil. Op. cit. p. 224.

<sup>181</sup>Art. 781. "Las sustituciones fideicomisarias en cuya virtud se encarga al heredero que conserve y transmita a un tercero el todo o parte de la herencia, serán válidas y surtirán efecto siempre que no pasen del segundo grado, o que se hagan en favor de personas que vivan al tiempo del fallecimiento del testador".

d) la condonación de una obligación,  
teniendo en cuenta que no podrán ser objeto de contrato las cosas o servicios imposibles (art. 1.272 C.c.).

El artículo 639 del Código civil reconoce al donante un derecho de reserva de disposición de algunos de los bienes donados, o de alguna cantidad con cargo a ellos; pero, si muriere sin haber hecho uso de este derecho, pertenecerán al donatario los bienes o la cantidad que se hubiese reservado.

### 3.6.2. REVERSION DE LA DONACION

Se recoge en el artículo 641 del Código civil la posibilidad de reversión en favor del donador para cualquier caso y circunstancias, pero no en favor de otras personas, sino en los mismos casos y con iguales limitaciones que determina este Código para las sustituciones testamentarias.

"Podrá establecerse válidamente la reversión en favor de sólo el donador para cualquier caso y circunstancias, pero no en favor de otras personas, sino en los mismos casos y con iguales limitaciones que determina este Código para las sustituciones testamentarias.

La reversión estipulada por el donante en favor de tercero contra lo dispuesto en el párrafo anterior, es nula; pero no producirá la nulidad de la donación (art. 641)".

### 3.6.3. LIMITACIONES DE LA DONACION

a) podrá comprender todos o parte de los bienes presentes del donante, en tanto éste se reserve en propiedad o usufructo lo necesario para vivir de acuerdo con sus circunstancias (art. 634 C.c.),

b) no podrá comprender bienes futuros: aquellos de los que el donante no puede disponer al tiempo de la donación (art. 635 C.c.).

En el primer caso la donación se produce desde el momento en que se hace la entrega de la cosa, en otro caso deberá hacerse por escrito.

c) Nadie podrá dar ni recibir por vía de donación, más de lo que pueda dar o recibir por vía testamentaria. La donación será inoficiosa en todo lo que exceda de esta medida (art. 636 C.c.),

d) los acreedores, después de haber perseguido los bienes en posesión del deudor para realizar cuanto se les debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de éste con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de derecho (art. 1.111 C.c.),

e) no se podrá donar la parte reservada por Ley a los herederos forzosos: legítima (art. 806 C.c.).



### 3.6.4. CAPACIDAD DE LAS PARTES

#### CAPACIDAD PARA SER DONANTE

Todas las personas que puedan contratar y disponer de sus bienes (art. 624 C.c.).

#### CAPACIDAD DE ACEPTACION DE DONACIONES

Todas las personas que no estén legalmente incapacitadas para ello (art. 625 C.c.). Deberán tenerse en cuenta los casos siguientes:

a) quienes no tienen capacidad para contratar tampoco podrán aceptar donaciones condicionales u onerosas sin intervención de sus legítimos representantes (art. 626 C.c.),

b) concebidos y no nacidos: la donación que se les hiciera podrá ser aceptada por sus legítimos representantes si se hubiera verificado ya su nacimiento (art. 627 C.c.),

c) menores emancipados: pueden regir su persona como si fueren mayores, excepto para:

- tomar dinero a préstamo,

- gravar o enajenar bienes inmuebles y establecimientos mercantiles o industriales u objetos de extraordinario valor sin consentimiento de sus padres o tutores (art. 323 C.c.),

hasta la mayoría de edad.

### 3.6.5. IRREVOCABILIDAD DE LA DONACION

Aunque en principio es irrevocable, podrá revocarse por acuerdo de las partes, sin efectos retroactivos.

Excepcionalmente podrá revocarse a voluntad del donante en los casos siguientes:

a) ingratitude del donatario: quedarán subsistentes las enajenaciones e hipotecas anteriores a la anotación de la demanda de revocación en el Registro de la Propiedad. Las posteriores serán nulas (art. 649 C.c.).

Se considerará que existe ingratitude por parte del donatario en los casos siguientes:

1º, cuando cometiere algún delito contra la persona, honra o bienes del donante,

2º, que imputare al donante alguno de los delitos que dan lugar a procedimiento de oficio o acusación pública, aunque lo pruebe; a menos que el delito se hubiese cometido contra el mismo donatario, su mujer o los hijos constituidos bajo su autoridad,

3º, que le niegue indebidamente alimentos (art. 648 C.c.).

La acción de revocación por causa de ingratitude prescribe en el término de un año, contado desde que el donante tuvo conocimiento del hecho y posibilidad de ejercitar la acción (art. 652 C.c.) y no podrá renunciarse anticipadamente a ella.

Si el donante pudiendo, no ejercita esta acción, no se transmitirá a los herederos. Tampoco se podrá ejercitar contra el heredero del donatario, a no ser que a la muerte de éste se hallase ya interpuesta la demanda (art. 653 C.c.).

El donante tendrá derecho a exigir del donatario el valor de los bienes enajenados que no pueda reclamar de los terceros, o la cantidad en que hubiesen sido hipotecados. Para la valoración de dichos bienes se atenderá al tiempo de la donación (art. 650 C.c.).

b) Cuando se revocare la donación por alguna de las causas:

- expresadas en el artículo 644:

- que el donante tenga, después de la donación hijos aunque sean póstumos,

- que resulte vivo el hijo del donante que éste reputaba muerto cuando hizo la donación.

- cuando se redujere por inoficiosa, el donatario no devolverá los frutos sino desde la interposición de la demanda de revocabilidad.

En caso de supervivencia de hijos, se restituirán al donante los bienes donados, o su valor, si el donatario los hubiese vendido. Si estuviesen hipotecados, el donante podrá liberar la hipoteca pagando la cantidad que garantice, con derecho a reclamarla del donatario.

Cuando los bienes no pudieren ser restituidos se apreciarán por lo que valían al tiempo de hacer la donación (art. 645 y 650 C.c.).

Es irrenunciable la acción de revocación por superveniencia o supervivencia de hijos y se transmite, por muerte del donante, a los hijos y sus descendientes (art. 646 C.c.). Prescribe por el transcurso de cinco años contados desde que se tuvo noticia del nacimiento del último hijo, o de la existencia del que se creía muerto.

c) haber dejado de cumplirse algunas de las condiciones impuestas en la donación: el donatario devolverá, además de los bienes, los frutos que hubiese percibido después de dejar de cumplir la condición (art. 651 C.c.).

Los bienes donados volverán al donante, quedando nulas las enajenaciones que el donatario hubiese hecho y las hipotecas que sobre ellos hubiese impuesto, con la limitación establecida, en cuanto a terceros, por la Ley Hipotecaria (art. 647 C.c.).

### 3.6.6. REDUCCION DE LA DONACION

Podrá reducirse la donación cuando se den los supuestos siguientes, sin que esta reducción no obste para que tenga efecto durante la vida del donante y para que el donatario haga suyos los frutos:

a) si al realizar el testamento, el testador no ha tenido en cuenta la legítima de sus herederos (art. 806 C.c.).

Quien no tuviere herederos forzosos puede disponer libremente por testamento de todos o parte de sus bienes en favor de cualquier persona que tenga capacidad para adquirirlos. Sin embargo, el que tuviere herederos forzosos sólo podrá disponer de sus bienes en la forma y con las limitaciones que se establecen en la Sección 5ª de este capítulo, De las legítimas (art. 763 C.c.).

En particular el artículo 819 dice:

"Las donaciones hechas a los hijos, que no tengan el concepto de mejoras, se imputarán en su legítima.

Las donaciones hechas a extraños se imputarán a la parte libre de que el testador hubiese podido disponer por su última voluntad.

En cuenta fueren inoficiosas o excedieren de la cuota disponible, se reducirán según las reglas de los artículos siguientes".

b) si alguien da o recibe por vía de donación, más de lo que puede dar o recibir por testamento, la donación será inoficiosa en todo lo que exceda de esta medida (art. 636 C.c.).

Podrán pedir reducción de la donación aquellos que tengan derecho a legítima o a una parte alícuota de la herencia y sus herederos o causahabientes, sin que puedan renunciar a su derecho durante la vida del donante, ni por declaración expresa, ni prestando su consentimiento a la donación.

Los donatarios, los legatarios que no lo sean de parte alícuota y los acreedores del difunto, no podrán pedir la reducción ni aprovecharse de ella (art. 655 C.c.).

La acción hipotecaria prescribe a los veinte años y las personales que no tengan señalado término especial de prescripción, a los quince (art. 1.964 C.c.).

Para la reducción de la donación se estará a lo dispuesto en este capítulo y en los artículos 820 y 821 del presente Código (art. 654 C.c.).

Fijada la legítima se hará la reducción como sigue:

1º Se respetarán las donaciones mientras pueda cubrirse la legítima, reduciendo o anulando, si necesario fuere, las mandas hechas en testamento.

2º La reducción de éstas se hará a prorrata, sin distinción alguna<sup>182</sup>.

Si el testador hubiere dispuesto que se pague cierto legado con preferencia a otros, no sufrirá aquél reducción sino después de haberse aplicado éstos por entero al pago de la legítima.

3º Si la manda consiste en un usufructo o renta vitalicia, cuyo valor se tenga por superior a la parte disponible, los herederos forzosos podrán escoger entre cumplir la disposición testamentaria o entregar al legatario la parte de la herencia de que podía disponer libremente el testador (art. 820 C.c.).

Cuando el legado sujeto a reducción consista en una finca que no admita cómoda división, quedará ésta para el legatario si la reducción no absorbe la mitad de su valor, y en caso contrario para los herederos forzosos; pero aquél y éstos deberán abonarse su respectivo haber en dinero.

El legatario que tenga derecho a legítima podrá retener toda la finca, con tal que su valor no supere al importe de la porción disponible y de la cuota que le corresponda por legítima (art. 821).

Por su parte el artículo 651 del Código Civil, establece que cuando se revocare la donación por alguna de las causas expresadas en el artículo 644, o por ingratitud, y cuando se redujere por inoficiosa, el donatario no devolverá los frutos sino desde la interposición de la demanda. Si la revocación se fundare en haber dejado de cumplirse alguna de las condiciones impuestas en la donación, el donatario devolverá, además de los bienes, los frutos que hubiese percibido después de dejar de cumplir la condición.

---

<sup>182</sup>Si, siendo dos o más las donaciones, no cupieren todas en la parte disponible, se suprimirán o reducirán en cuanto al exceso las de fecha más reciente (art. 656 C.c.).

### 3.6.7. OBLIGACIONES DE LAS PARTES

#### 1) DONANTE:

a) transmitir la propiedad de la cosa donada<sup>183</sup>: se tendrá en cuenta lo señalado en el artículo 1.255 del Código civil: los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público.

b) no está obligado al saneamiento de lo donado: El donatario se subroga en todos los derechos y acciones que en caso de evicción corresponderían al donante. Este, en cambio, no queda obligado al saneamiento de las cosas donadas, salvo si la donación fuere onerosa, en cuyo caso responderá el donante de la evicción hasta la concurrencia del gravamen (art. 638 C.c.).

#### 2) DONATARIO:

Como consecuencia de la gratuidad de la donación no se desprende ningún tipo de obligación para el donatario, salvo que se haya hecho en fraude de acreedores y no medie entre donante y donatario ninguna estipulación respecto al pago de deudas.

Se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella (art. 643 C.c.).

---

<sup>183</sup> Las donaciones que hayan de producir efectos entre vivos, se regirán por las disposiciones generales de los contratos y obligaciones en todo lo que no se haya determinado en este título (art. 621 C.c.).

### 3.6.8. CLASES DE DONACIONES

#### 3.6.8.1. INTER VIVOS

Se regirán por las disposiciones generales de los contratos y obligaciones en todo lo que no se halle determinado en este título (art. 621 C.c.). Deben cumplirse todos los requisitos recogidos en los apartados anteriores de esta tema.

#### 3.6.8.2. MORTIS CAUSA

Se producen sus efectos por muerte del donante y participan de la naturaleza de las disposiciones de última voluntad. Se regirán por las reglas establecidas en el capítulo de la sucesión testamentaria (art. 620 C.c.).

La sucesión se defiere por la voluntad del hombre manifestada en testamento (testamentaria) y, a falta de éste, por disposición de ley (legítima). Podrá también deferirse en una parte por voluntad del hombre, y en otra por disposición de la ley (art. 658).

Puede testar todos aquellos a quienes la ley no lo prohíbe expresamente (art. 662):

- los menores de catorce años,
- el que habitual o accidentalmente no se hallare en su cabal juicio (art. 663).

Para apreciar la capacidad del testador se atenderá únicamente al estado en que se halle al tiempo de otorgar el testamento (art. 666).

#### 3.6.8.3. MODALES

Aquellas en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado (art. 619 C.c.).

En los contratos onerosos se entiende por causa para cada una de las partes contratantes, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra u otras partes (art. 1.274 C.c.).

Si la obligación del donatario consiste en pagar las deudas del donante, como la cláusula no contenga otra declaración, sólo se entenderá obligado a pagar las que apareciesen contraídas antes (art. 642 C.c.).

Si la donación recae sobre cosa inmueble se expresarán individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario.

#### 3.6.8.4. REMUNERATORIAS

Se hacen a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles (art. 619 C.c.).

En los contratos remuneratorios, la causa es el servicio o beneficio que se remunera y en los de pura beneficencia, la liberalidad del bienhechor (art. 1.274 C.c.).

Las donaciones con causa onerosa se regirán por las reglas de los contratos y las remuneratorias por las disposiciones del presente título en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto (art. 622 C.c.).



### III CONTABILIDAD

"La expresión formal de las actividades económicas de un negocio se encuentra en sus cuentas<sup>184</sup>"

Supuestos básicos: la información contable muestra la cantidad de recursos disponibles y las obligaciones y flujos de entrada y salida; todo ello expresado en unidades monetarias como unidad de medida común. Hay un supuesto implícito de que se trata de una unidad de medida estable<sup>185</sup>.

#### 4. PRINCIPIOS CONTABLES

Aunque el término "principios de contabilidad generalmente aceptados" implica que sean aplicables a todo tipo de contabilidad financiera, como cuestión práctica la mayoría de los principios actuales se desarrollaron con el entorno de las empresas lucrativas in mente.

No se han especificado oficialmente por la profesión contable, pero pueden deducirse de pronunciamientos oficiales, libros, la práctica, etc.<sup>186</sup>

Con respecto a las organizaciones no lucrativas, la situación recogida por Robert N. Anthony en el Research Report para el Fasb, es la siguiente:

1. Se han publicado principios contables para varios tipos de ellas incluyendo el estado y las entidades locales, hospitales, colegios y universidades, organizaciones voluntarias de salud y asistencia social, escuelas independientes, museos y organizaciones religiosas. En algunos conceptos coinciden, pero en otros aspectos no.

2. Para algunos tipos de orgnaizaciones, no todas, el AICPA ha publicado Audit Guides, parecidos a los que ha publicado para algunos sectores empresariales.

3. En algunos estados, los estatutos prescriben principios contables para las unidades gubernamentales. No todos estos principios son consistentes con la Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting (GAAFR), publicados por el

---

<sup>184</sup>HICKS, JOHN R. "Industrialización y cambio técnico". Revista de Economía, nº 3, 1989, p.7.

<sup>185</sup>HENKE, EMERSON O. Introduction to Nonprofit Organization Accounting, 4ª ed. College Division. South-Western Publishing Co, 1.992. Capítulo 2.

<sup>186</sup>HENKE, EMERSON O. Introduction to... Op. cit. capítulo 2.

National Council on Governmental Accounting; y con el Audits of State and Local Governmental Units del AICPA. Aunque teóricamente las unidades gubernamentales deberían contemplar esta legislación para informes con fines especiales y preparar informes adicionales de acuerdo con los principios del NCGA o del AICPA, pocas preparan de hecho estos informes.

4. En unos doce estados, los estatutos no fijan prácticas contables para los municipios y otros gobiernos locales, o las prácticas prescritas no coinciden con los principios del NCGA y el AICPA. Coopers y Lybrand y la Universidad de Michigan investigaron las prácticas de 46 ciudades y encontraron que, para algunas de las cuestiones estudiadas, más de la mitad de las ciudades no cumplían los principios del NCGA o el AICPA.

5. En casi la mitad de los 50 estados, el sistema contable del estado está en base de caja o en alguna otra base que no es consistente con los GAAFR.

6. Las agencias federales han publicado aproximadamente 60 guías de auditoría que rigen la contabilidad de los programas que esas agencias apoyan con subvenciones. Algunas se fían de los GAAFR para los principios contables. No todos los subvencionados los cumplen.

7. Los estados financieros de muchas organizaciones no lucrativas no se auditan.

8. Algunos contadores públicos independientes se refieren a pronunciamientos profesionales de las organizaciones no lucrativas que se han desarrollado con anterioridad para empresas lucrativas, aún en aquellos casos donde los hechos y circunstancias son diferentes.

9. Algunos grupos de principios y prácticas contables preparados para organizaciones no lucrativas incluyen tanto la contabilidad para uso de la gerencia como para los estados financieros preparados para usuarios externos.

10. En opinión de algunos, parte de los principios establecidos para tipos individuales de organizaciones no lucrativas no surgen de un análisis de los objetivos de la información financiera, ni están preparados en un marco conceptual amplio.

11. Algunos usuarios consideran que los informes financieros existentes proporcionan información fragmentada, son innecesariamente inconsistentes en cuanto a formato y terminología en comparación con los de las empresas lucrativas y por tanto son difíciles de comprender.

Emerson O. Henke, destaca los siguientes:

a) materialidad:

- sólo deben revelarse en los estados financieros cuestiones materiales sobre datos financieros; los hechos insignificantes en cuantía no necesitan tratarse de acuerdo con definiciones contables estrictas,

b) prudencia:

1º. ante alternativas igualmente aceptables, usaremos la que tienda a ofrecer la situación menos optimista de la situación financiera y/o los resultados. De igual forma, el mayor de dos valores aceptables se usará para una obligación,

2º. si hemos de decidir entre posiciones de mayor o menor liquidez: para los activos la posición de menor liquidez, para las deudas la de menor plazo de pago,

3º. distinción entre inversión o gasto: anticipar pérdidas pero nunca anticipar ganancias.

c) objetividad: los hechos y valores a recoger en los estados financieros serán aquellos que sean más fácilmente verificables con los documentos de soporte u otras evidencias originadas fuera de la empresa. Las estimaciones deben hacerse sólo para cuestiones puntuales, como el cálculo de la depreciación o provisión para insolvencias.

d) consistencia: se utilizarán los mismos procedimientos contables generalmente aceptados en la información financiera de una empresa en sucesivos períodos.

Debe distinguirse de la uniformidad, que supone utilizar las mismas prácticas generalmente aceptadas en diferentes empresas que actúen en actividades similares.

e) información completa: el contable es responsable de ver que todos los hechos financieros significativos están recogidos adecuadamente.

Además de los principios, Henke señala una serie de convenciones contables, que son acuerdos generales que buscan la forma en que deben aplicarse los principios para solucionar un problema específico:

a) en pleno funcionamiento: se supone que la empresa continuará funcionando hasta donde se pueda ver. Los activos se valoran de acuerdo con los que se espera les ocurra de acuerdo con el curso normal de las operaciones. Se utilizarán cuentas que recojan la depreciación para conocer su valor neto. En algunos casos no se aplica, como ocurre en los casos de quiebra o cuando

hay planes para terminar sus operaciones en un futuro próximo, en estos casos su aplicación no es apropiada.

b) transacción: la transacción se considera que ocurre en el momento en que se reconoce un cambio en los elementos de la ecuación contable. Hay algunas excepciones: amortización de activos fijos, acumulación de ingresos y gastos relativos al paso del tiempo y el reconocimiento de pagos anticipados de ingresos o gastos. Se basan en procedimientos sistemáticos.

c) realización: identifica cuándo deben considerarse como ingresos los flujos de entrada procedentes de operaciones.

Los ingresos procedentes de la venta de mercancías se presume que se producen cuando la propiedad de tales bienes se traspaşa al comprador. En el caso de los servicios, cuando éstos se han prestado y puede exigirse la cuota por esos servicios.

d) entidad: la contabilidad se referirá a una unidad económica individual, que se define como conjunto de recursos destinados a la consecución de un fin operativo común.

e) valoración de los logros: los ingresos deben compararse con los gastos o desembolsos para ayudar a evaluar el esfuerzo.

El Plan General de Contabilidad español señala los siguientes principios:

- Principio de prudencia: únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsible,s cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquélla en que se establecen las cuentas, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria.

Igualmente, se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo.

- Principio de empresa en funcionamiento: se considerará que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irán encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación.

- Principio de registro: los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.

- Principio de precio de adquisición: como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción.

El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen por disposición legal, rectificaciones al mismo, en cuyo caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria.

- Principio del devengo: la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

- Principio de correlación de ingresos y gastos: el resultados del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

- Principio de no compensación: en ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidos en los modelos de las cuentas anuales. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

- Principio de uniformidad: adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio.

De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

- Principio de importancia relativa: podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel.

En los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las

cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo precedente, el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios.

En su aplicación a las organizaciones no lucrativas, Sanchez Arroyo opina<sup>187</sup>:

- principio de prudencia: no tienen beneficios, en el sentido de las entidades lucrativas, por tanto no pueden fundamentar el mantener su capital en base a un concepto para ellas desconocido; su fundamento tendrá que apoyarse en reservar de los ingresos que obtengan, las cantidades necesarias para mantener la integridad de los elementos que componen la dotación patrimonial,

- principio de correlación de ingresos y gastos: su no aplicación es evidente puesto que no tienen necesidad de comparar ingresos y gastos ya que no existe relación entre las rentas y las prestaciones,

- principio de devengo y de empresa en funcionamiento: considera que deberían mantenerse teniendo en cuenta las particularidades de las organizaciones no lucrativas,

- los demás principios: registro, precio de adquisición, no compensación, uniformidad e importancia relativa, piensa que su observancia iría en beneficio de la información a suministrar.

---

<sup>187</sup> SANCHEZ ARROYO, GIL. "Contabilidad y...", op. cit. p. C-585 a C-587.

#### 4.1. USUARIOS DE LA INFORMACION

Usuarios básicos de la información contable de las organizaciones que no son de negocios<sup>188</sup>:

a) órganos legislativos: al ser responsable de establecer políticas y programas, así como de la valoración y supervisión de la gestión, necesitará información financiera y económica fiable a fin de efectuar el control último de la organización.

b) órganos ejecutivos: encargados de llevar a la práctica los planes aprobados por el legislativo que requieren información fidedigna acerca de la gestión efectuada.

c) órganos de vigilancia y control: tanto interno como externo, que en base a la contabilidad y a datos de otro carácter, enjuiciará la gestión en términos de legalidad, eficacia y eficiencia.

d) suministradores de recursos presentes y potenciales y acreedores en general: se incluyen bancos, vendedores, unidades gubernamentales que conceden subvenciones, donantes actuales o posibles u otros que hayan ampliado el crédito a la organización o estén considerando hacerlo. Se fijarán básicamente en la situación financiera para decidir si aportan recursos a esa entidad o a otra. Además, en el caso que dichos recursos fuesen entregados para cumplir con una finalidad específica, se necesita conocer si los fondos se han invertido en el propósito prefijado.

e) entidades supervisoras distintas de las gubernamentales,

f) miembros de la organización: grupos de personas afectados por la actuación de la organización, pudiendo incluirse aquí los empleados. Pese a estar representados por el órgano legislativo, necesitan información para saber si la gestión ha respondido bien a sus intereses, tanto en cantidad de servicios, como en la calidad de los mismos.

Necesidades de información de los usuarios<sup>189</sup>:

a) cumplimiento de la legalidad vigente: legales o prescritos por el presupuesto, bien expresando intenciones del

---

<sup>188</sup>FERNANDEZ FERNANDEZ, JOSE MIGUEL. "El dilema acerca de los principios contables para las organizaciones que no son de negocios". Actualidad Financiera, nº 41, semana 2-8, nov. 1.987,

ANTHONY, ROBERT N. Research Report. Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An exploratory study of Conceptual Issues. Financial Accounting Standards Board, 1.978. Capítulo 2.

<sup>189</sup>FERNANDEZ FERNANDEZ, JOSE MIGUEL. "El dilema acerca de los principios...", op. cit. p. 2.033.

cuerpo legislativo o de los suministradores de fondos. Este ha sido tradicionalmente el objetivo principal de la información contable preparada por estos entes.

b) desempeño de la gestión: el órgano ejecutivo no sólo ha de respetar la ley, sino que es responsable de gastar los fondos que se ponen a su disposición de manera apropiada y prudente.

c) situación financiera: información que indique la viabilidad de la organización para continuar suministrando los servicios para los que fue creada. La información que se requiere para cumplir con esta necesidad, básicamente datos relativos a la solvencia, liquidez, naturaleza de las entradas de recursos y grado de transferibilidad de los mismos, es similar a la que resulta útil a los usuarios implicados en las empresas de negocios.

En parte la viabilidad viene dada por la relación entre recursos que entran y los que salen durante el período. Esta relación es análoga al concepto de "ganancias" en una empresa lucrativa; en parte, también viene dada por la comparación entre los activos y sus pasivos.

d) coste de los servicios prestados: para extraer conclusiones acerca de la política de inversiones y gasto, de la eficacia y eficiencia conseguida en la gestión realizada de cara al logro de los objetivos, así como facilitar la planificación y las comparaciones entre programas y entidades. Esta información empieza a ser cada vez más demandada, pues, aunque el coste de un programa no mide necesariamente la cantidad y/o calidad de los servicios prestados, sí mide la magnitud relativa del esfuerzo que se invierte en las diferentes actividades.

Los coste se clasifican en:

- costes de administración,
- obtención de fondos,
- programas.

Esta clasificación es útil para:

- comparar los porcentajes destinados a cada uno,
- conocer la viabilidad a largo plazo de la organización,
- permite su comparación con unidades similares y momentos distintos,
- mide el esfuerzo relativo en cada actividad (aunque no mide cantidad ni calidad).



<sup>190</sup>El interés primario de los usuarios de los estados financieros de estas organizaciones puede estar en componentes que no sean ni el resultado de la actividad ni la situación financiera. En caso que los ingresos sean considerados interés primario de los usuarios, este interés puede estar relacionado con las fuentes principales de los fondos, tales como ingresos típicos de la actividad, donaciones, contribuciones estatales, etc. Si los gastos son considerados como el interés primario, éste podría centrarse en aquellos cuya naturaleza esté relacionada con el propósito básico de la organización, la obtención de sus fondos o los gastos de administración. Asimismo, hay que tener en cuenta, que el interés primario de los usuarios de los estados financieros puede cambiar hacia la situación financiero-patrimonial en caso que exista una preocupación significativa en cuanto a la liquidez o solvencia de la organización. La identificación del interés primario de los usuarios de unos estados financieros se ha expuesto con el objeto de proporcionar unas ideas generales que pueden servir de orientación para determinar los componentes críticos sobre los cuales se deberán establecer los límites cuantitativos de la importancia relativa. No obstante, hay que tener en cuenta que pueden existir otros factores, expectativas, riesgos especiales y otras circunstancias adicionales a los mencionados anteriormente que pudieran modificar el interés primario de los usuarios de unos estados financieros y que deben ser tenidos en cuenta.

---

<sup>190</sup>DELOITTE, HASKING & SELES. "El concepto de importancia relativa", Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XIII, nº 45, sept-dic. 1.984, p. 618.

## 4.2. OBJETIVOS Y CONCEPTOS BASICOS

Un marco conceptual es un sistema coherente de objetivos interrelacionados y fundamentos básicos que guían la obtención de normas contables y que prescriben la naturaleza, función y límites de la contabilidad y de la información financiera. Los objetivos son declaraciones acerca de lo que se desea alcanzar con la información contable. Los fundamentos básicos son los conceptos esenciales de la contabilidad que guían la selección de transacciones, hechos y circunstancias que han de ser registrados, su reconocimiento y medida, así como los métodos de resumirlos y comunicarlos a las partes interesadas.

Parece deseable elaborar un marco conceptual integrado que sea relevante para todo tipo de organizaciones y que suministre las directrices adecuadas para determinar los objetivos y los fundamentos básicos particulares que puedan aplicarse solamente a ciertas categorías de entidades.

Las diferencias existentes entre las organizaciones de negocios y las demás organizaciones, cuando se pone el énfasis de la distinción en el origen de los recursos, se limitan fundamentalmente al problema de cómo registrar las entradas de recursos no procedentes de la venta de bienes o de la prestación de servicios, las restricciones impuestas al gasto por el presupuesto, así como en la capacidad de imponer tributos. Estas diferencias se pueden solventar informativamente con el diseño de normas particulares adaptadas a sus necesidades. Las características diferenciadoras exigirán normas y principios específicos, pero insertados en un marco conceptual integrado que abarque un conjunto de objetivos y conceptos fundamentales aplicables a ambos tipos de entidades<sup>191</sup>.

---

<sup>191</sup>FERNANDEZ FERNANDEZ, JOSE MIGUEL. "El dilema acerca de los principios...", op. cit. p. 2.034 y 2.035.

### 4.3. EVIDENCIA HISTORICA

<sup>192</sup>La contabilidad por partida doble jugó un importante papel en el desarrollo del capitalismo en su período formativo. La contabilidad era necesaria para calcular el beneficio o pérdida y para mantener unos registros adecuados para organizar correctamente los negocios.

El primer registro financiero considerado fue una lista de suscripciones; el Diario de entrada de la tercera reunión de la United Society for the Propagation of the Gospel (julio 10, 1.701) lista los miembros que "pagan y suscriben" y las "sumas" en términos de "£-S-d". Esta lista es el primer inventario financiero de cualquier tipo.

Los tesoreros llevaban la cuenta de la sociedad desde los comienzos. Si tomó la forma de un registro continuo desde el que se hacían informes periódicamente o ella misma era el informe, no queda claro en el primer registro, no obstante, en 1.750 se mantenían libros de cuentas específicos partiendo de una base de caja por los tesoreros. La cuenta representaba el movimiento de caja histórico de la sociedad y su balance representaba en cualquier momento la responsabilidad de los tesoreros. Los libros se cerraban anualmente. Justo debajo del cierre anual, se redactaba y firmaba una declaración formal por el tesorero. Esto iba seguido de las firmas de los auditores sin comentarios.

Las entradas en el libro de cuentas estaban respaldadas por un sistema de facturas, recibos y justificantes. Algunos de estos documentos fuente del primer período (1.711-1.749) han sobrevivido. Aparentemente, no existe un libro diferenciado para los desembolsos, y así, los documentos fuente iban directamente a esta parte del libro de cuentas. Por otro lado, la parte de los recibos de la cuenta se llevaba en libros de Suscripciones y Benefactores.

El informe del auditor recogía lo siguiente:

- personas encargadas de hacer la colecta de las suscripciones y enviar el dinero a los tesoreros,
- cuentas de los tesoreros,
- cuentas de los atrasos en las suscripciones,
- informe de la sociedad,
- la frase "tenemos una visión general de los ingresos y gastos tanto ciertos como fortuitos",
- deudas que tiene la sociedad.

---

<sup>192</sup>SWANSON Y GARDNER. "Not-for-profit accounting and auditing in the early eighteenth century: some archival evidence", The Accounting Review, vol. LXIII, nº 3, july 1.988, p. 436 a 447.

El formato del estado financiero era el siguiente:

Cobros

"Por suscripción anual de los miembros"

"Por rentas" (etc)

---

(total)

"que se suma al saldo de la cuenta anterior"

---

"Y los dos juntos suman"

Desembolsos

"Por pago de salarios anuales"

"Por compras..."

---

(total)

"Remanente"

---

(Total)

---

---

#### 4.4. REQUISITOS CONTABLES

Las Fundaciones pueden adoptar cualquier sistema válido de contabilidad (art. 35.2 FCP)<sup>193</sup>.

La normativa aplicable se encuentra en la subsección 3ª del Decreto Fundaciones Culturales Privadas: Contabilidad. Fija inicialmente los libros obligatorios para estas entidades.

La contabilidad se inicia con el presupuesto ordinario del ejercicio, que se confeccionará, junto con el Balance y la Memoria de actividades y gestión del ejercicio anterior, dentro de los cuatro primeros meses del ejercicio económico (art. 44.1 FCP).

A continuación se registrará la gestión de la entidad controlando que se ajusten gastos e ingresos a lo presupuestado; altas y bajas de bienes patrimoniales; actividad ordinaria, etc. y se realizarán los presupuestos extraordinarios pertinentes.

La Fundación remitirá a la Delegación Provincial del Ministerio de Educación y Ciencia, antes del día 1 de julio de cada año, dos ejemplares del presupuesto ordinario del año anterior de su liquidación, el balance y la Memoria, debidamente firmados y acompañados de una certificación que acredite que tales documentos son fiel reflejo de los libros de contabilidad y razonar los criterios de valoración y amortización seguidos en el ejercicio. La Delegación Provincial conservará en sus archivos uno de los ejemplares, remitiendo el otro a la Secretaría General del Protectorado, con su propio informe respecto a la marcha de la Fundación (art. 44.2 FCP).

Por último se calculará el posible beneficio del año.

La contabilidad deberá cerrarse en cada ejercicio económico mediante el Balance que reflejará con claridad y exactitud la situación patrimonial de la Fundación (art. 43).

Las obligaciones formales en materia contable de las Fundaciones docentes y culturales privadas, dependen de los objetivos que persiga su regulación. Dividiéndola en dos grupos<sup>194</sup>:

1º) normas específicas de estas Fundaciones:

- la contabilidad debe recoger su situación patrimonial,

---

<sup>193</sup>AGUILERA SILLER, CARLOS. "Las fundaciones ante la duplicidad...". op. cit. p. 16.

<sup>194</sup>AGUILERA SILLER, CARLOS. "Las Fundaciones ante la duplicidad...", op. cit. p. 14 y 15.

- todas las operaciones económicas realizadas en el ejercicio, tanto de obtención de rentas, como de cumplimiento del fin fundacional.

2º) normas fiscales; debe recoger:

- únicamente los bienes productores de renta y las operaciones originadas y,
- aquellos bienes susceptibles de producir incrementos de patrimonio.

El Impuesto sobre Sociedades, artículo 37, punto 2<sup>195</sup>, establece la aplicación obligatoria para las Sociedades y Fundaciones, del Plan General de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Decreto 2.822/1.974, de 20 de julio (BOE 7/10). Las Fundaciones pueden adoptar el régimen contable simplificado, recogido en el artículo 282<sup>196</sup>.

---

<sup>195</sup>Por regla general, y sin perjuicio de las particularidades de este Reglamento, serán de aplicación los criterios y principios técnicos establecidos en el Plan General de Contabilidad o en los Planes Sectoriales correspondientes.

<sup>196</sup>Régimen simplificado. 1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el art. 30 de este Reglamento podrán aplicar el régimen simplificado de registro contable contenido en el presente artículo.

## 4.5. LIBROS

La contabilidad de las Fundaciones debe reflejar la situación y la gestión de su patrimonio, desde el momento de su constitución<sup>197</sup>.

Los libros obligatorios y voluntarios, de acuerdo con las distintas normativas aplicables son:

### 4.5.1. REGLAMENTO DE FUNDACIONES CULTURALES PRIVADAS, 2930/1.972

Contenido del artículo 35:

a) obligatorios:

a.1. Libro de Inventarios y Balances. Se abrirá con el inventario de bienes que constituyan la dotación inicial.

Se anotarán las altas y bajas de bienes patrimoniales y los Balances de situación al cierre del ejercicio económico, que coincidirá con el año natural o con la fecha de inicio y cierre que fijen los estatutos (art. 38). Esto puede ocurrir sobre todo en las Docentes, a las que puede convenir hacer coincidir el ejercicio económico con el año académico<sup>198</sup>.

a.2. Libro de Presupuestos. Se abrirá con el presupuesto ordinario para el primer ejercicio económico de funcionamiento y a continuación se anotarán su liquidación y los sucesivos presupuestos ordinarios y extraordinarios con sus liquidaciones.

a.3. Libro Diario.

a.4. Libro Mayor. La Fundación podrá pedir al Ministerio su exención, si sus actividades no exigen una información más completa.

Las cuentas a recoger en este libro serán, si se opta por una única contabilidad que sirva tanto a efectos contables como fiscales:

1) las exigidas por el inventario,

---

<sup>197</sup>CENTRO DE FUNDACIONES: Las fundaciones ante la duplicidad de normas reguladoras de su contabilidad y la autoliquidación del impuesto sobre las sociedades. INTRODUCCION al nº 7 de Temas de Fundaciones, p. 9.

<sup>198</sup>AGUILERA SILLER, CARLOS. "Las fundaciones ante la duplicidad...2, op. cit. p. 16.

2) las exigidas por el presupuesto ordinario, tanto en el cumplimiento de sus fines, como en la obtención de rentas,

3) cuentas de resultados extraordinarios para reflejar beneficios o pérdidas por enajenación de elementos patrimoniales<sup>199</sup>.

a.5. Libro de Actas. Recoge todos los acuerdos adoptados por el órgano de Gobierno.

b) voluntarios: todos los que la Fundación desee adoptar para su mejor control.

Los asientos en los libros se practicarán con arreglo a lo previsto en el Código de Comercio. Los libros deberán ser encuadernados y foliados y autorizados mediante el sellado de todos sus folios y con una diligencia que indique el número de ellos (art. 35.1 FCP). Lo que no especifica el Reglamento es si la autorización la harán los Servicios del Protectorado o conforme fija el Código de Comercio.

#### 4.5.2. LEY DE FUNDACIONES DE INTERÉS GALLEGO

La contabilidad se ajustará a las normas de contabilidad general españolas y a las exigencias fiscales que le sean aplicables.

Los registros y comprobantes de contabilidad serán aquellos, que, de acuerdo con el volumen de su patrimonio y la naturaleza de sus actividades, basten para garantizar la veracidad de los datos contenidos en sus inventarios y presupuestos (art. 21.1 Ley FIG).

Cada año, el órgano de gobierno de la Fundación, formulará un inventario-balance cerrado a la fecha de finalización del ejercicio económico, que refleje con claridad y exactitud la situación patrimonial de la entidad en aquella fecha, y una Memoria de las actividades realizadas durante el año y de la gestión económica del patrimonio, suficiente para conocer y justificar el cumplimiento de la finalidad fundacional y de los preceptos legales aplicables. Asimismo, practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior. El plazo para la elaboración de estos documentos y para su presentación al Protectorado, será de seis meses a contar desde la fecha del ejercicio (art. 21.2 Ley FIG).

---

<sup>199</sup>AGUILERA SILLER, CARLOS. "Las Fundaciones ante la duplicidad...", op. cit. p. 28 y 29.



La Fundación también habrá de formular el presupuesto de ingresos y gastos correspondiente al ejercicio siguiente, que se debe presentar al protectorado con anterioridad al inicio del ejercicio económico. El Protectorado podrá formular objeciones al presupuesto en el plazo de un mes. A efectos de lo previsto en el párrafo anterior las objeciones del Protectorado únicamente podrán basarse en infracciones de la normativa vigente o de las cláusulas estatutarias.

En caso de no presentarse los presupuestos en el plazo señalado anteriormente, se entenderán prorrogados por doceavas partes los del año anterior, sin perjuicio de las acciones legales que correspondan al protectorado (art. 21.3 FIG).

Al no citar libros obligatorios y de acuerdo con las cuentas anuales que se piden, consideramos que los libros, tanto obligatorios como voluntarios serán los mismos que los señalados en el Decreto Fundaciones Culturales Privadas. La única diferencia que se observa con respecto a dicho Decreto, es que se dispone de seis meses en lugar de cuatro, para presentar el Balance, la Memoria, y la liquidación del presupuesto anterior.

#### 4.5.3. LEY Y EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES<sup>200</sup>

1. Régimen general común a Sociedades y Fundaciones: las referencias legales se refieren al Reglamento de 15 de octubre de 1.982.

a) se aplicarán:

- el Código de Comercio y sus disposiciones complementarias<sup>201</sup>,
- el Reglamento del Impuesto (art. 37.2),
- el Plan General de Contabilidad o los Planes Sectoriales correspondientes.

b) fines:

- conocer los beneficios o pérdidas reales producidos durante el ejercicio (art. 280.1),
- reflejar la verdadera situación patrimonial de la entidad (art. 280.1), y

---

<sup>200</sup>AGUILERA SILLER, CARLOS. "Las Fundaciones ante la duplicidad...", op. cit. p. 21 a 25.

<sup>201</sup>art. 280.1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades estarán obligados a llevar contabilidad de conformidad con los preceptos del Código de comercio y demás normas que les sean de aplicación.

- permitir la verificación y comprobación de los requisitos y cuantías de los incentivos y beneficios fiscales (ar. 280.3).

c) contenido:

- recogerá fielmente la titularidad de las actividades, bienes y derechos, reflejando adecuadamente la significación y naturaleza<sup>202</sup>,

- recogerá la totalidad de operaciones y hechos de relevancia económica (art. 37.3), por orden de fechas u operaciones, sin enmiendas, raspaduras, alteraciones o espacios en blanco (art. 283.1.b). Los errores y correcciones se reflejarán en cuanto se descubran o conozcan (283.1.c).

d) principios a aplicar:

- continuidad,
- devengo, y
- gestión continuada,

salvo excepciones recogidas en preceptos de carácter fiscal<sup>203</sup>. Toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente y, en especial, cuando implique alteración en los criterios valorativos adoptados (art. 37.4).

e) no podrá existir un retraso superior a cuatro meses tanto en el registro de operaciones como en el cumplimiento de formalidades (art. 283.1.e).

f) duración del ejercicio, anual. Finalizará el 31 de diciembre, salvo que los Estatutos sociales establezcan otra cosa.

---

<sup>202</sup>art. 285. Incorrecta titularidad de las actividades, bienes y derechos.  
Se presumirá que la contabilidad no recoge fielmente la titularidad de las actividades, bienes y derechos cuando impida o dificulte el conocimiento por la Administración Tributaria de la exacta relación existente entre aquéllas y sus verdaderos titulares.

Art. 37.5. Todo bien u operación deberá ser registrado en modo tal que se refleje adecuadamente su significación y naturaleza.

<sup>203</sup>Art. 37.6. Excepcionalmente, cuando las normas de este impuesto o bien un precepto legal de carácter fiscal lo autorice expresamente se podrá admitir que no se apliquen los principios de continuidad, de devengo y de gestión continuada. En este caso, deberá mencionarse de modo expreso esta circunstancia en la documentación presentada junto con la declaración por este impuesto.

g) libros obligatorios<sup>204</sup>:

- Inventarios y Balances,
- Diario,
- Mayor,
- Auxiliares de : compras<sup>205</sup>,  
                                  ventas y rendimientos normales<sup>206</sup>,  
                                  cobros y pagos<sup>207</sup>, y  
                                  gastos<sup>208</sup>,

diligenciados de acuerdo con lo fijado en el Código de Comercio. Los asientos se harán conforme a dicho Código<sup>209</sup>.

## 2. Régimen simplificado para Fundaciones<sup>210</sup>:

---

<sup>204</sup>Art. 280.2. A estos efectos, las Sociedades llevarán necesariamente los libros de contabilidad requeridos por el Código de Comercio que tendrán el carácter de contabilidad principal, así como el registro mayor y los auxiliares a que se refiere el artículo siguiente, cuyo resumen deberá concordar con las anotaciones realizadas en la contabilidad principal.

<sup>205</sup>Art. 281.1.a) Compras, anotándose por orden cronológico todas las operaciones de aprovisionamiento de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o contrucción, así como los gastos accesorios relacionados con ellas.

<sup>206</sup>Art. 281.1.b) Ventas y rendimientos normales, reflejando, según se vayan realizando, los importes de la enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto de tráfico de la Empresa, registrando las facturas o documentos análogos expedidos con expresión de su número, naturaleza y cuantía, así como el global de las operaciones realizadas cada día.

<sup>207</sup>Art. 281.1.c) Cobros y pagos, anotándose por orden cronológico los movimientos de Caja y cuentas corrientes bancarias de la empresa, por toda clase de operaciones. Cuando la Empresa opere con diversos Bancos podrá llevar un registro por cada uno de ellos.

<sup>208</sup>Art. 281.1.d) Gastos, registrando debidamente clasificados, según se vayan produciendo, todos los gastos normales que ocasione a la Empresa la explotación de sus negocios.

<sup>209</sup>Art. 283.1.

a) deberán cumplir (los libros) los requisitos de legalización y formalización establecidos o que se establezcan.

<sup>210</sup>Art. 282.1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el artículo 30 de este Reglamento podrán aplicar el régimen simplificado de registro contable contenido en el presente artículo.

### Art. 30. Otras Entidades exentas.

1. e) los Establecimientos, Instituciones, Fundaciones o Asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos, cuando dichos Entes hayan sido clasificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hechos sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.

a) libros, que deberán ser diligenciados en la Delegación de Hacienda del domicilio:

- Libro de Inventarios<sup>211</sup>,
- libros auxiliares de:
  - \* ingresos y retenciones practicadas<sup>212</sup>,
  - \* registro de ingresos y registro de gastos<sup>213</sup>,
  - \* los demás libros exigidos a las Sociedades pero adaptados<sup>214</sup>.

La contabilidad de las Fundaciones, la rendición de cuentas al Protectorado y la declaración del Impuesto sobre Sociedades plantean varios problemas:

1º) su contabilidad es objeto de doble regulación:

- normativa propia,
- normativa del Impuesto sobre Sociedades.

2º) esta normativa es aplicada en muchos casos por personas sin una adecuada formación contable.

3º) la declaración del Impuesto ha de formularse en un impreso, aprobado por el Ministerio de Hacienda, en cuya elaboración se han contemplado ante todo la estructura patrimonial y la dinámica funcional de las Sociedades industriales y mercantiles, cuyo fin es la obtención de un beneficio, mientras las Fundaciones no persiguen la obtención de ningún lucro<sup>215</sup>.

---

2. La exención no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de su patrimonio cuando se halle cedido, los sometidos a retención ni a los incrementos de patrimonio.

<sup>211</sup>Art. 282.3. En todo caso llevarán un libro de inventarios de los bienes afectos a explotaciones económicas y de todos aquellos susceptibles de generar incrementos de patrimonio.

<sup>212</sup>Cuando obtengan exclusivamente ingresos sometidos a retención (art. 282.2.a).

<sup>213</sup>Cuando obtengan exclusivamente rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio (art. 282.2.b). Como por ejemplo arrendamientos.

<sup>214</sup>Cuando obtengan rendimientos de explotaciones económicas, los señalados en los artículos precedentes adaptados a la importancia de las actividades desarrolladas (art. 282.2.c). Como por ejemplo fincas rústicas o negocios industriales o comerciales.

<sup>215</sup>INTRODUCCION al número 7 de Temas de Fundaciones. Centro de Fundaciones, Madrid, 1.983.

Toda esta normativa nos hace pensar en qué libros llevar para cumplir tanto con la específica de Fundaciones culturales, como con la fiscal. Hay dos posibles soluciones:

a) llevar dos contabilidades formales, una propia y otra fiscal,

b) llevar una única contabilidad formal, que les permita cumplir con ambas.

Hay que tener en cuenta la aprobación de la ley 19/1.989 de 25 de julio, en el que se adapta la normativa mercantil a la Cuarta Directiva comunitaria, y del Plan general de contabilidad de 1.990.

## 4.6. CUENTAS ANUALES

### 4.6.1. DEFINICION

- Balance. Según Fernández Peña, expresa las inversiones (activo) y las financiaciones (propias y ajenas) netas, de una unidad económica a una fecha dada.

- Memoria de las actividades. Reflejará la siguiente información:

a) Incidencia de las operaciones de crédito sobre los ingresos en tanto por cien (art. 32.2 FCP),

b) las actividades y la gestión del ejercicio cerrado, con explicaciones suficientes para reflejar el cumplimiento del objeto fundacional,

c) cambios sufridos por la inversión del patrimonio,

d) cambios en la composición de los órganos de gobierno y dirección de la fundación,

e) cambios en el cumplimiento de lo previsto en el artículo 19 (art. 44.1 FCP),

f) justificación de la venta en Bolsa de los valores de su propiedad y destino del precio recibido (art. 30 FCP).

<sup>216</sup>Cuando acostumbrados a los estados financieros de negocios se intentan leer los de una organización no lucrativa, se encuentra uno con un mundo distinto. En lugar de un informe de la entidad como un todo, se encuentran datos fragmentados, presentados en columnas, en un único estado o en una serie de estados separados, cada uno de los cuales se refiere a una parte de la organización.

En este segundo mundo, aunque muchos números pueden identificarse con etiquetas familiares, tienen distintos significados que aquellas utilizadas en los estados financieros empresariales. La existencia de dos mundos de la contabilidad es innecesaria. Los estados financieros de una organización no lucrativa pueden construirse de acuerdo con los mismos principios que se aplican a las empresas y así ser comprensibles para el usuario.

---

<sup>216</sup>ANTHONY, ROBERT N. "Making sense of nonbusiness accounting". Harvard Business Review, may-june 1.980, pp. 83 a 93.

Hasta los años 20, la contabilidad no lucrativa era aproximadamente la misma que la empresarial. En los años 20, las organizaciones no lucrativas, particularmente los municipios, se enamoraron del concepto que hoy conocemos como contabilidad de fondos y esto llevó al cisma que persiste.

Se han expuesto en publicaciones oficiales del AICPA y en manuales de las organizaciones afectadas, cinco versiones diferentes de la contabilidad de fondos: gobiernos estatales y municipales, organizaciones de voluntarios de salud y bienestar; colegios y universidades; hospitales y cualquier otra organización no lucrativa.

Los principios para hospitales son muy parecidos a los de la contabilidad empresarial; los de gobiernos estatales y municipales son los que más se diferencian; y los otros caen entre ambos extremos.

Los principios contables representan las mejores prácticas en uso para las organizaciones que los aplican, pero no todas, del modo que sea, se adhieren a ellas. La gran mayoría de los municipios, continúan llevando sus libros en lo que esencialmente es una base de caja, o sea, registran las entradas y los desembolsos para cada fondo y nada más.

Un breve análisis nos permite poner de relieve los siguientes puntos:

1. no hay una "bottom line" que muestre el resultado global de las actividades. La guía de auditoría, "Auditoría de Colegios y Universidades" es inequívoca sobre esto: "(el estado) no pretende reflejar los resultados de las actividades..."

2. los informes de operaciones están fragmentados por su división por fondos. Se deben combinar las cifras de varios fondos para llegar al gasto total de los programas. Los informes de desarrollo de las actividades no están separados de los informes de transacciones de capital.

3. algunas cifras contables no informan acerca de la realidad económica de las transacciones. Además de los items de ingresos y gastos que uno esperaría encontrar en un informe de actividad, existen unos etiquetados como "transferencias" que no son ingresos ni gastos, unos tienen un significado económico y otros simplemente movimientos de un puchero artificial a otro, sin efecto alguno sobre la entidad como un todo.

Dos razones han hecho avanzar la existencia de este segundo mundo de la contabilidad:

- 1º las organizaciones no lucrativas, por definición, no están ahí para obtener un beneficio y por eso argumentan que no tienen porqué usar los principios de contabilidad empresarial, que están enfocados a la medida de la rentabilidad.

2º los directivos de las organizaciones que no son de negocios deben ajustarse a unas restricciones en el gasto -tanto legales, como son los fijados por un presupuesto aprobado por una unidad gubernamental, u otras limitaciones especificadas por donantes o por quienes conceden subvenciones- y el argumento es que el fin de la contabilidad debe ser asegurar en todo momento el cumplimiento de estas restricciones.

A pesar que tanto la ausencia de un objetivo de beneficio como la necesidad de cumplir unos requisitos fiscales son características de las organizaciones no lucrativas, no son razón suficiente que justifique las diferencias contables que actualmente existen.

En cuanto al beneficio, una cuenta de Pérdidas y Ganancias empresarial mide ingresos, gastos y la diferencia entre ambos; la cuenta de una organización no lucrativa debe dar esa información, aún cuando el significado no es el mismo.

La razón fiscal que se esgrime, se basa en que se han de cumplir unas restricciones en los gastos y que la contabilidad debe informar sobre el grado de su cumplimiento. Hay dos cuestiones erróneas en este argumento:

1º también hay empresas con restricciones en el gasto, como las que producen bienes en contratos con costes tipo (cost-type), las que deben someterse a requisitos de agencias reguladoras, las que reciben anticipos (ya sean suscripciones a publicaciones o contratos de construcción) y por muchas otras razones.

2º existen otras formas de cumplir esos requisitos, sin tener que hacer informes distintos para cada fondo que intenten reflejar esas restricciones. Una empresa las cumple con los controles internos apropiados.

Es responsabilidad de los auditores determinar si las restricciones se han cumplido. En caso de incumplimiento deben señalarlo en su informe; por lo demás no es necesario "probarlo" mediante estados de fondos que muestren que los ingresos son suficientes para un determinado fin en la misma medida de los gastos en que se incurre.

Existe una diferencia significativa entre una organización lucrativa y una organización no lucrativa, que tiene implicaciones contables. Una empresa obtiene sus recursos del capital aportado por los inversores y de los recursos financieros de la venta de bienes y servicios. Las organizaciones no lucrativas de operaciones corrientes de ventas, tasas y aportaciones hechas para determinados fines.

Una organización no lucrativa, sin embargo, tiene un tipo de flujo de recursos que no tiene contrapartida en las empresas. Muchas reciben fondos de dotación y la naturaleza esencial de tales fondos es que el principal debe mantenerse intacto,



gastando sólo los rendimientos suficientes para los fines operativos. Una organización puede recibir aportaciones de objetos de arte destinados a su exposición y que no ayudan a financiar sus actividades; o puede financiar un edificio nuevo con un fondo de capital dirigido. Las transacciones de este tipo ocurren raramente en una empresa, que generalmente financia sus nuevos activos a partir de sus ingresos; sólo si los fondos se obtienen a través de préstamos, se pagan con ingresos futuros.

La depreciación es un problema afin. Si una organización obtiene fondos de subvenciones o donativos para activos de capital ¿debe considerar la depreciación de esos activos como un gasto operativo? Si los ingresos no son suficientemente importantes como para igualar esas cargas además de otros gastos, no se habrá recuperado la inversión. Cuando los activos de capital sean aportados, no es necesario recuperar el coste con ingresos porque la organización no ha empleado recursos propios para adquirir el activo. Hay quien argumenta que los bienes donados deben con todo depreciarse para informar del coste total de los servicios prestados en el ejercicio. Otros creen que las cargas por depreciación no son necesarias.

Con unas pocas modificaciones, se pueden preparar los estados financieros de organizaciones no lucrativas de acuerdo con los mismos estándar que se aplican a las organizaciones con fines lucrativos. La contabilidad de fondos, como tal, no es necesaria salvo por el hecho de que es un buen método para conseguir la separación esencial entre transacciones operativas y de capital.

Los objetivos de los estados financieros, según Henke son:

- 1) informar sobre los servicios prestados y la capacidad de la entidad para continuar prestando esos servicios,
- 2) evaluar la eficacia de la dirección,
- 3) conocer los recursos y obligaciones de la entidad,
- 4) evaluar esfuerzos y logros de la entidad,
- 5) comprender la naturaleza de los flujos de entrada y salida.

#### 4.6.2. CONTENIDO DEL BALANCE Y LA CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

##### 4.6.2.1. SEGUN ROBERT N. ANTHONY<sup>217</sup>

Debe tener el mismo contenido que la de una empresa. Para un ejercicio contable, debe informar de ingresos, gastos, beneficios y pérdidas y tener una bottom line que muestre el efecto neto de esos flujos de entradas y salidas. "Margen operativo", mejor que "beneficio neto", es un buen término para la "bottom line".

Los conceptos que rigen estas transacciones son los mismos que miden los ingresos por ventas, o sea, la organización debe informar del beneficio del periodo al que los aplica y en una cantidad que sea posible alcanzar. Los ingresos que se refieran a las operaciones de un ejercicio contable, se deben separar de los recursos obtenidos destinados a fines de capital. En algunos aspectos las diferencias están bien definidas; por ejemplo, legalmente los legados restringidos son operaciones de capital, no ingresos. En otros casos, la realidad legal no nos da la respuesta y se necesita una norma que guíe a los contables a la hora de hacer una distinción adecuada. Está también el problema de decidir qué parte de los ingresos de una donación se van a contabilizar como ingreso de un periodo. Unos son partidarios del "concepto de retorno total" (total return concept); otros sugieren un tratamiento similar al que se aplica a los ingresos de los títulos valores (marketable securities) en una empresa. Se necesita una norma que resuelva la diferencia de opinión o permitir ambas alternativas.

Respecto a los gastos, sólo hay un problema específico, la depreciación. El problema presenta dos aspectos, uno relativo a los activos depreciados que han sido o serán pagados con recursos operativos y el otro que se refiere a los activos que proceden de aportaciones de capital. En lo referente a los activos financiados a partir de recursos operativos (ya sea capital operativo acumulado o deudas a reintegrar con ingresos futuros), las cargas por el uso de estos activos deben recogerse como un gasto. Como se mencionó anteriormente, hay partidarios de una carga por depreciación, calculada de modo convencional.

Otros destacan que cuando se trate de activos financiados en su totalidad con préstamos, como ocurre muchas veces con edificios y equipamiento municipales, dormitorios escolares e instalaciones hospitalarias, la parte de carga anual correspondiente a devolución del principal puede ser una

---

<sup>217</sup>ANTHONY, ROBERT N. "Making sense..."., op. cit. p. 87-91 y Research Report, capítulo 3.

aproximación satisfactoria de la depreciación. En estas circunstancias, usar el componente principal de las cargas por préstamos en lugar de la depreciación puede proporcionar tanto una cifra suficientemente exacta como una cifra que es más fácil comprender que la depreciación convencional. Se necesita una norma para resolver esta cuestión.

Con respecto a los activos depreciables donados, la pregunta es si la depreciación de estos activos es un fin suficientemente útil. De nuevo, precisamos una norma. Las normas actuales que podríamos aplicar a todas las organizaciones pueden controlar la contabilización del ingreso por ventas, para gastos distintos a la depreciación y para beneficios y pérdidas operativos.

a) Balance: la forma más simple y sencilla de comprender, para presentar separada la información sobre transacciones operativas y de capital, es por medio de balances separados: uno para capital de funcionamiento y otra para donaciones de capital.

Los recursos propios operativos son la suma de los márgenes operativos que se han ido registrando desde la constitución de la organización, con unos pocos ajustes. Se corresponden con los beneficios retenidos en el balance de un negocio, en lugar de proceder de accionistas, los fondos los mantienen los fideicomisarios. Los activos en el balance operativo serán los relativos a operaciones, incluso los activos fijos financiados con ingresos operativos o que serán financiados así como ocurre con los ingresos futuros que se destinan a pagar los empréstitos emitidos para su adquisición.

Un segundo balance informaría de las donaciones de capital, o sea, los recursos totales con fines de capital más que para fines operativos.

Sería deseable tener tales balances o dividirlo en dos secciones:

- una para el capital donado para dotación de planta, y
- otro de activos no monetarios.

Cada uno de estos balances informaría sobre los activos y deudas asociados a un determinado tipo de capital. Si los activos del balance de dotación no son depreciados, podrían permanecer a precio de coste hasta su disposición.

Así, si hubiera tres balances, habría tres clases de recursos de los que se informaría de forma separada a la entidad:

- uno de recursos operativos,
- otro para recursos donados no invertidos temporalmente,
- el tercero de recursos retenidos para el pago de facturas de activos de planta donados que están siendo constuidos o adquiridos.

b) cuenta de pérdidas y ganancias: muestra los ingresos de las actividades del período y los gastos incurridos. Si los flujos de entrada son ingresos por venta de bienes y servicios, la cuenta será similar a la de una empresa lucrativa; en caso contrario la cuenta será diferente.

INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACION DE SERVICIOS....	
INGRESOS DEL FONDO DE DOTACION.....	
SUBVENCIONES A LAS OPERACIONES.....	
	<hr/>
TOTAL DE FLUJOS DE ENTRADA.....	
GASTOS.....	
	<hr/>
EXCEDENTE OPERATIVO.....	=====

- 1) muestra flujos de entrada y gastos (no desembolsos),
- 2) los flujos de entrada operativos también incluyen tasas, fondos procedentes de otras entidades y contribuciones,
- 3) los gastos deben detallarse por programas.

La bottom-line de la cuenta de pérdidas y ganancias no se denominará beneficio neto si los flujos de entradas operativas incluyen recursos diferentes a los ingresos por venta de bienes y prestación de servicios, dado que el beneficio neto es la diferencia entre gastos e ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios.

c) ESTADOS DE FLUJOS DE FONDOS: debe haber uno asociado a cada balance, para informar sobre los orígenes y aplicaciones de fondos durante un ejercicio contable. Los principios que rigen el contenido y el formato de estos estados deben ser exactamente los mismos que aparecen en Accounting Principles Board Opinion número 19 para las empresas.

MODELO (A) : puede usarse por una entidad que también prepare cuenta de pérdidas y ganancias. Muestra los usos operativos de los recursos financieros y conversiones de activos referidas a las operaciones:

EXCESO OPERATIVO.....	30
GASTOS NO MONETARIOS.....	20
	<hr/>
TOTAL PROCEDENTE DE OPERACIONES.....	50
INCREMENTO DEL ENDEUDAMIENTO OPERATIVO....	38
	<hr/>
RECURSOS TOTALES.....	88
 AUMENTOS DE INVENTARIO.....	 55
TRANSFERENCIA A PLANTA.....	40
	<hr/>
APLICACIONES TOTALES.....	95
	<hr/>
DISMINUCION DE EFECTIVO.....	7
	<hr/>

1) se limita a flujos operativos. Podría usarse como complemento a una cuenta de pérdidas y ganancias,

2) recoge las fuentes y destino del efectivo, empezando con el generado por las operaciones, como en el estado de cash-flow de una empresa.

MODELO (B): puede usarse por una entidad que informe con una base de desembolsos y no de gastos. Las categorías de desembolsos son similares a las de gastos del estado operativo. Como consecuencia, no aparecen variaciones en los inventarios ni otros elementos del capital circulante.

FLUJOS DE ENTRADA OPERATIVOS.....	540
DESEMBOLSOS.....	545
<hr/>	
FLUJOS PROCEDENTES DE OPERACIONES.....	(5)
INCREMENTO DEL ENDEUDAMIENTO OPERATIVO.....	38
<hr/>	
RECURSOS TOTALES.....	33
TRANSFERENCIA A PLANTA.....	40
<hr/>	
APLICACIONES TOTALES.....	40
<hr/>	
DISMINUCION DE EFECTIVO.....	7
SALDO DE CAJA INICIAL.....	60
<hr/>	
SALDO DE CAJA FINAL.....	53
<hr/>	

1) se limita a flujos operativos. Puede usarse en lugar de la cuenta de pérdidas y ganancias,

2) los desembolsos (545) = gastos (510) - gastos no efectivos (20) + aumentos de inventario (55),

3) los desembolsos pueden detallarse por programas,

4) los saldos inicial y final pueden o no aparecer.

MODELO (C): informe característico de la contabilidad de fondos. Es la situación típica de un hospital, una universidad u otra organización que tiene un fondo de dotación y un fondo aparte para activos de planta.

### 1. FLUJOS DE RECURSOS OPERATIVOS

(igual que los modelos A ó B)

### 2. FLUJOS DE CAPITAL MONETARIO

DONACIONES AL FONDO DE DOTACION.....	140
INGRESOS DEL FONDO DE DOTACION.....	70
BENEFICIOS DEL FONDO DE DOTACION.....	20
<hr/>	
RECURSOS TOTALES.....	230
TRANSFERIDO A OPERACIONES..... 80	
<hr/>	
APLICACIONES TOTALES.....	80
<hr/>	
INCREMENTO DE FONDOS MONETARIOS.....	150

### 3. FLUJOS DE RECURSOS DE PLANTA

ENDEUDAMIENTO ADICIONAL.....	25
SUBVENCIONES DE PLANTA.....	70
TRANSFERENCIAS DE LAS OPERACIONES.....	40
<hr/>	
RECURSOS TOTALES.....	135
DEPRECIACION..... 20	
<hr/>	
APLICACIONES TOTALES.....	20
<hr/>	
INCREMENTO DEL FONDO DE PLANTA.....	115

1) Ilustra el concepto de contabilidad de fondos. Aquí, hay tres estados separados, cada uno correspondiente a una categoría de fondo, aunque se aplicarían los mismos principios a cualquier número de fondos,

2) el método informa sobre los flujos del fondo de dotación es una de varias posibilidades, al igual que el método de recoger la depreciación,

3) las transacciones del fondo de planta deben separar las inversiones reales de los flujos financieros.

MODELO (D): recoge "el flujo total de los recursos"; es un solo estado para toda la organización y no se separan los flujos de entrada operativos de los de capital. Como en una empresa informa de la conversión de activos, así como de los flujos dentro y fuera de la organización.

#### ORIGENES

INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACION DE SERVICIOS..	400
INGRESOS Y BENEFICIOS DEL FONDO DE DOTACION....	90
DONACIONES AL FONDO DE DOTACION.....	140
ENDEUDAMIENTO ADICIONAL.....	63
SUBVENCIONES.....	130
TOTAL ORIGENES.....	823

#### APLICACIONES

DESEMBOLSOS OPERATIVOS.....	545
INVERSIONES ADICIONALES.....	135
PLANTA ADICIONAL.....	126
TOTAL APLICACIONES.....	806
INCREMENTO DE EFECTIVO.....	17
	=====

1) ilustra el concepto de "flujo total de recursos" y es similar al estado de flujos de fondos de las empresas,

2) endeudamiento adiciones (63) = endeudamiento operativo (38) + endeudamiento de planta (25),

3) se asume que los 126 de la nueva planta se construyeron y que el efectivo en el fondo de planta se incrementó 3n 9,

4) el incremento de efectivo (17) = incremento del efectivo del fondo de dotación (15) + incremento en el efectivo de planta (9) - decremento en el efectivo operativo (7).



MODELO (E): la información de los flujos de entrada operativos se separa de los flujos de capital porque el estado operativo recoge las entradas operativas y los gastos.

#### ORIGENES

EXCESO OPERATIVO.....	30
GASTOS NO MONETARIOS.....	20
<hr/>	
TOTAL DE LAS OPERACIONES.....	50
INGRESO NETO DEL FONDO DE DOTACION.....	10
DONACIONES AL FONDO DE DOTACION.....	140
ENDEUDAMIENTO ADICIONAL.....	63
SUBVENCIONES PARA PLANTA.....	70
<hr/>	
TOTAL ORIGENES.....	333

#### APLICACIONES

ADICIONES AL INVENTARIO.....	55
INVERSIONES ADICIONALES.....	135
PLANTA ADICIONAL.....	126
<hr/>	
TOTAL APLICACIONES.....	316
<hr/>	
INCREMENTO DEL EFECTIVO.....	17
<hr/>	

1) separa las transacciones operativas de las de capital. Iría acompañado de una cuenta de pérdidas y ganancias. Es un estado agregado,

2) el exceso operativo se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias,

3) el ingreso neto del fondo de dotación (10) es el ingreso bruto (90) menos la cantidad recogida como flujos de entrada operativos (80),

4) otras cantidades se obtienen como en el modelo D.

MODELO (F): muestra los recursos financieros totales que fluyen en la organización que hacen que aumente su neto. Informa por separado de ingresos, gastos, otras entradas operativas y de capital.

INGRESOS DE VENTAS Y PRESTACION DE SERVICIOS.....	400	
INGRESOS Y BENEFICIOS DEL FONDO DE DOTACION.....	90	
		<hr/>
SUBTOTAL.....	490	
GASTOS.....	510	
		<hr/>
	(20)	
DONACIONES PARA OPERACIONES.....	60	
		<hr/>
EXCESO OPERATIVO.....	40	
DONACIONES DE CAPITAL:		
FONDO DE DOTACION.....	140	
PLANTA.....	70	210
		<hr/>
INCREMENTO DE CAPITAL.....	250	<hr/>
		=====

- 1) muestra las actividades, excluyendo las donaciones de capital o no disponibles; entonces añade las donaciones de capital para llegar al incremento de capital,
- 2) puede ir acompañado de los estados C ó D.

#### 4.6.2.2. MODELO DE CHERNY, GORDON Y HERSON

Elementos en que se basa el modelo:

1. objetivos estudiados en su sentido más amplio por los sistemas contables,
2. definiciones subyacentes de satisfacción del consumidor y mercados en el sector lucrativo y no lucrativo,
3. factores y supuestos en la medida de la calidad de vida,
4. papel y funciones de las organizaciones de servicio humanitario (HSO).

Principios contables:

El modelo organizativo requiere el desarrollo de un componente hipotético para un estado operativo y un marco teórico en el que situar tales estados. Parece existir un escaso conocimiento por parte de la profesión contable de que tales estados operativos deben situarse en un marco de trabajo similar a las proposiciones subyacentes en el sector lucrativo relativos a la satisfacción del consumidor y consecuente asignación de recursos, como que debe desarrollarse un nuevo conjunto de proposiciones para las HSO. La contabilidad puede considerarse como un método de medida de los recursos utilizados y del rendimiento obtenido en un determinado período de tiempo así como la situación de activos y pasivos.

Definición del beneficio:

La definición de diferencia entre ingresos y gastos, se modifica por el convenio de realización, o sea, la conversión de recursos no monetarios en dinero o algo equivalente. Se asume que si alguien paga o acepta pagar por un bien o servicio es porque recibe la satisfacción de una necesidad y que lo que se entrega, como el dinero, tiene un valor marginal menor que la satisfacción recibida. La diferencia entre la contabilidad financiera para el sector lucrativo y no lucrativo está en la dificultad de llegar a una adecuada y práctica definición de beneficio para las HSO. Se supone que cada organización no lucrativa produce un output que le permite obtener un resultado acorde con su misión. Si se pudiera desarrollar una definición de resultado para las HSO, la mayor diferencia entre ambos sectores quedaría resuelta.

Este modelo está limitado a aquellas HSO cuya misión es tanto mejorar la auto-suficiencia de sus clientes-consumidores como mantener su nivel, minimizando el uso de recursos sociales. El primer paso para la construcción de tal sistema contable es el desarrollo de un atributo para medir la mejora o el mantenimiento.

Teniendo en cuenta el abanico de significados de "asistencia social", se puede definir un atributo que mida los cambios en la "autosuficiencia" y que pueda expresarse en términos monetarios. Para definir los resultados es necesaria una medida de los output de la empresa y de los resultados medibles (los atributos) durante un período. Otra forma de describir este proceso consiste en definir un mercado con un vendedor potencial y un comprador potencial. Un análisis de ambas necesidades en el contexto de las HSO en el sector no lucrativo actual con su atributo definido puede proporcionar una definición de ingresos adecuada y factible.

#### Calidad de vida:

Tiene una relación funcional con la autonomía del individuo. Los individuos buscan incrementar su independencia económica y su autosuficiencia.

#### Papel y funciones de las HSO:

Son entidades híbridas, con características tanto de organizaciones públicas como privadas que tienen un rol especial. Son como las organizaciones privadas en el sentido que su toma de decisiones es privada y compiten con entidades lucrativas y otras ONL por los factores de producción en su intento de satisfacer las necesidades humanas. Son como empresas públicas porque no pueden revelar sus productos al mercado y su contabilidad es pública, basada en una serie de valores sociales aceptados.

Los recursos netos consumidos se definen como la diferencia entre un ingreso de un particular y el uso de recursos sociales, definido en términos monetarios.

El uso de un determinado nivel estandar de consumo es esencial para asegurar que la medida del cambio en el consumo neto de recursos de un cliente no se consigue con una reducción de su nivel de consumo. Un individuo que participa plenamente puede identificarse como aquel cuyo consumo neto de recursos es cero o positivo, o sea, su producción se mide por un ingreso obtenido que iguala o excede a su consumo, uno que participe parcialmente es uno cuyo consumo excede a su producción; un individuo no participante consume, pero no produce.

El cambio del cliente en consumo neto de recursos, puede calcularse como el valor actual de una anualidad durante un período dado de tiempo, por ejemplo, la vida laboral estimada del cliente-consumidor, descontada a un tipo de interés adecuado. El ingreso bruto generado por la HSO es el total de los cambios individuales de sus clientes en el consumo neto de recursos. Unsando el concepto de consumo neto de recursos, el objetivo de la HSO es reflejar un cambio positivo en el nivel de sus

clientes. El coste de los programas, el valor de los recursos dedicados al servicio de los clientes, junto con los gastos administrativos, pueden rebajarse en el nivel de ganancia neta de la sociedad, llamado ingreso social neto.

#### COMPONENTES OPERATIVOS DEL MODELO (CIS)

- Sistema de información del cliente: proporciona datos para el informe de feedback de los servicios reales en comparación con los predeterminados en el momento de la admisión; costes reales comparados con los predeterminados por cliente, centro de costes y programa y una valoración de los outcome. Ofrece un perfil del cliente individual, su situación presente, historial y problemas actuales. Un estado de su auto-valoración y objetivos futuros. La información debe recogerse de forma que pueda agregarse en un fichero de clientes que soliciten y reciban servicios por niveles jerárquicos de staff.

En segundo lugar debe recoger el plan de servicios proyectado y los servicios que esté percibiendo. Incluye valoración del plan por el staff, unidades de servicio previstas para el plan tal como se acordó por el cliente y el staff y un fichero de revaloraciones periódicas, cambios en las estimaciones iniciales de unidades de servicio requeridas, e información al final del servicio que incluya valoración final (output) y unidades de servicio reales utilizadas.

Como tercer componente, información sobre reembolso de servicios como pagos del cliente y/o terceros. Un cuarto componente recoge datos del outcome que incluyen tiempo de finalización (para completar) y datos necesarios para medir el movimiento del cliente hacia la autosuficiencia.

- Sistema de información financiera (FIS): instrumento de cálculo, necesario para convertir los dispares servicios individuales a una base común, comparable. Recoge y acumula información para el control así como los costes acumulados tanto por unidades de servicio como en dólares de acuerdo con funciones del programa. Lleva las cuentas de gastos de acuerdo con una clasificación funcional como salarios, complementos, gastos generales, administración y costes de obtención de fondos. Integra la facturación a clientes y a terceros, el mantenimiento de inventarios, transferencias entre departamentos, y otras funciones relacionadas. Registro para presupuestos, operaciones estandar y reales y cómputo de variaciones.

Debe reflejar la estructura operativa en términos de funcionamiento y la necesidad de información jerárquica, programas adecuadamente clasificados, centro de coste, departamentos y funciones de gastos cosistentes y congruentes con las operaciones de la agencia y los objetivos definidos por su misión.

- Sistema de evaluación global (CES): Los factores de eficiencia con las varianzas pueden analizarse sólo considerando los outcome alternativos. Más aún, con bases de datos integradas (información objetiva y subjetiva), los informes son útiles para análisis por parte de diferentes niveles de staff y dirección y resumidos para el Consejo de administración y otros usuarios.

## ESTADOS FINANCIEROS

### MODELO DE AUTOSUFICIENCIA/INDEPENDENCIA

Los outputs representan los efectos del programa en los cambios del cliente medidos en una escala funcional. El outcome refleja el efecto de los output del programa en relación con los objetivos a largo plazo del cliente.

La suma de los outcome genera una medida del ingreso para la agencia en total, el ingreso bruto (GSI) y puede presentarse de forma comparable a un estado operativo del sector lucrativo. Mide el cumplimiento de la misión produciendo un outcome positivo para el cliente y por tanto como un menor coste para la sociedad.

## ESTADO DE INGRESO NETO DE LA AGENCIA

PARA EL PERIODO QUE SE INICIA EL ..... Y TERMINA EL .....

## INGRESOS:

INGRESO BRUTO (gsi)..... XX  
 CUOTAS Y OTROS INGRESOS..... XX

TOTAL INGRESOS..... XX

## MENOS: GASTOS DEL PROGRAMA

@ COSTE ESTANDAR..... XX

BENEFICIO BRUTO ESTANDAR..... XX

GASTOS ESTANDAR DEL PROGRAMA.. XX  
 GASTOS REALES DEL PROGRAMA.... XX

AJUSTE DE EFICIENCIA..... XX

BENEFICIO BRUTO @ REAL..... XX

MENOS: GASTOS GENERALES, ADMINISTRATIVOS Y  
 DE INVESTIGACION..... XX

INGRESO NETO (ANTES DE IMPUESTOS)..... XX

El beneficio bruto es la suma del beneficio bruto de cada cliente individual; el de cada cliente se define como el valor actual del cambio en su consumo neto de recursos (NRC):

- 1º se comienza en el momento de admisión del cliente,
- 2º en ese momento, se calcula el valor monetario de todos los servicios y sueldos que recibe de la sociedad,
- 3º en un momento posterior el cliente deja la HSO y tiene una mejora en su situación. En este caso, la sociedad se puede considerar está en una situación más acomodada equivalente al valor actual del cambio en los pagos al cliente, descontada a un determinado tipo de interés.

El ingreso de la sociedad es el ingreso generado por la HSO para un consumidor-cliente en particular. El beneficio bruto es el total del ingreso de todos los clientes.

Los costes del programa sólo se compensan con el ingreso social del cliente una vez que concluye. Hasta ese momento, los costes acumulados continúan como inventarios en el balance. Los costes acumulados de los que dejan el programa antes de

completarlo deben cargarse a las operaciones del ejercicio. Cuando la cifra del inventario al inicio y al cierre del período no sea material en relación con el número de cierres de clientes en el período en curso, se deducirán directamente todos los gastos del programa.

Ajuste de la eficiencia: la diferencia entre los costes estandar y los reales del programa es una medida de la eficiencia, se incluye como ingreso o gasto del período mientras el cliente pertenezca a la HSO. Cuando este ajuste no aparezca en el estado, los costes del programa se presentarán y deducirán en valores reales. El resultado no se ve afectado, porque el ajuste cancela la diferencia entre su valor estandar y los costes reales del programa.

#### MODELO DE MANTENIMIENTO Y PROTECCION (M/P)

Estas organizaciones ayudan a personas a mantener su nivel funcional actual, su misión es prevenir un cambio negativo en la capacidad de sostenimiento de sus clientes.

El estado de ingreso social se calcula igual que para las de autosuficiencia.

Los elementos para medir y consolidar el sistema son:

- el gobierno contrata sistemas con criterios específicos de licitación, información y financiación referentes a diferentes grupos de la población cliente, se basa en una valoración funcional continuada de los clientes individuales,

- diversas escalas de valoración funcional que consideran la capacidad individual para mantenerse y escalas funcionales que midan las capacidades del cliente para realizar actividades de la vida diaria. Estas escalas pueden proporcionar medidas objetivas o ratios que en una base individual pueden relacionarse con el plan de servicios. Aun en ausencia de escalas formales, el acto de prescripción del programa con criterios de output únicos o específicos, realizan la misma función. Estos se convierten en base de medida del output - la conclusión del programa a los niveles predefinidos,

- los estudios de salud nacional que consideran la relación entre la capacidad de un individuo para realizar las actividades de la vida diaria, edad e incapacidad,

- tablas de mortalidad en la industria del seguro de vida,

- tabla de enfermedad del sector del seguro de vida, basadas en funcionamiento, fisiología, enfermedad, edad y situación demográfica,



- actuación y standards de calidad ambiental establecidos por diversas agencias gubernamentales en cuanto a empleo, alimentación, espacio, y otros factores de calidad medioambiental.

## BALANCE Y ESTADO DE CASH-FLOW

El Balance requiere algunos ajustes para recoger los inventarios. El coste de los clientes en los programas, equivalentes a los trabajos en curso del sector lucrativo y el coste de los clientes clasificados como casos cerrados antes de la valoración del outcome, equivalente a los productos terminados se incluirían a precio de coste como un inventario de clientes.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados se han esforzado en resolver los problemas relativos a la valoración de inventarios a coste real, estandar o de reposición así como la inclusión de los gastos generales directos e indirectos a costes reales o estandar. Incluso las variaciones de eficiencia positivas relativas a evaluación de inventarios han sido tratadas. En lo que se refiere a inventarios, la preparación de estados financieros no requiere nuevos principios contables, más aún, necesitan la aplicación de los conceptos existentes.

También debe reflejar un derecho de cobro para el valor de mercado estimado de la generación de ingreso social bruto del período, o sea, la cantidad de tal ingreso bruto menos un descuento adecuado (de mercado).

Como en otros sectores, hay problemas contables particulares de las HSO. Incluirían cuestiones relativas a la sección de capital del balance y a las donaciones de tiempo y dinero (restringidas y no restringidas) que no están incorporados en el cálculo del ingreso social bruto. La valoración e información de las horas voluntarias, donaciones no relacionadas con el ingreso social bruto y los costes de obtención de fondos, segregación de costes generales por tipos de consumidores para informes especiales, etc.

## PRESUPUESTOS

Servirán de base para posteriores análisis de eficiencia, y por tanto deberán construirse para reflejar los mix de clientes previstos y los niveles de output de servicios. Debe contener previsiones para un mix específico de cliente, un programa específico consecuente con sus niveles de capacidad y la absorción de costes directos e indirectos del programa y costes generales.

## VARIACIONES

El modelo ofrece la posibilidad de preparar informes de desviaciones que informen al staff del nivel proveedor del servicio o a la dirección a cualquier nivel sobre las variaciones de lo real sobre lo estandar. El análisis del coste estandar se centrará en las variaciones computadas entre el coste real de la prestación de servicios y sus costes estandar.

Dado que la contabilidad de las variaciones se basa en estandar específicos y se orienta a la actuación dentro de una organización, sólo las excepciones a tales estandar pueden ser necesarias para la toma de decisiones de la dirección.

## 4.6.2.3. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

## STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS N° 117

## SUMARIO

Este Statement establece standards para los estados financieros de una organización no lucrativa. Su objetivo es aumentar la relevancia, comprensión y comparabilidad de los estados financieros emitidos por esas organizaciones. Requiere que tales estados proporcionen determinada información básica que se refiera a la entidad como un todo y satisfaga las necesidades comunes de los usuarios externos. Este Statement requiere que todas las organizaciones no lucrativas presenten un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias y un estado de cash-flow. Que se informe del total de activos, pasivos y neto de la organización en un balance; de los cambios en el activo neto en una cuenta de pérdidas y ganancias; de los cambios en su efectivo o equivalentes en un estado de cash flows.

Este Statement también exige la clasificación de los activos netos de la organización y sus ingresos, gastos, ganancias y pérdidas basada en la existencia o ausencia de donaciones restringidas. Requiere que cada una de las tres clases de activos netos -restringidos a perpetuidad, restringidos temporalmente y no restringidos- aparezcan en un balance y que las variaciones en los importes de cada una de esas clases de activos netos se muestre en una cuenta de pérdidas y ganancias.

Este Statement modifica el FASB Statement número 95, Statement of Cash Flows, para ampliar sus previsiones a las organizaciones no lucrativas y ampliar su descripción de cash flows de las actividades financieras para incluir ciertos fondos restringidos por el donante que deban destinarse a planes a largo plazo. También exige que las organizaciones voluntarias de salud y asistencia social proporcionen un estado de gastos funcional que clasifique los gastos en criterios funcionales y naturales.

Este Statement es efectivo para los estados financieros anuales emitidos para los ejercicios que comiencen después del 15 de diciembre de 1.994, excepto para organizaciones con activos totales inferiores a 5 millones de dólares y unos gastos anuales inferiores a 1 millón de dólares. Para esas organizaciones es efectivo para los ejercicios que comiencen después del 15 de diciembre de 1.995. Se anima a su aplicación anterior.

## INTRODUCCION

1. Este Statement establece estandard para los estados financieros externos proporcionados por una organización no lucrativa. Especifica que tales estados incluyen un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias y un estado de cash flows. Este Statement también modifica el FASB Statement número 95, Statement of Cash Flows, para extender sus previsiones a las organizaciones no lucrativas. También especifica que las organizaciones de salud y asistencia social seguirán preparando un estado de gastos funcional, que es útil para relacionar los gastos con los esfuerzos de servicios y el cumplimiento en las organizaciones no lucrativas.

2. Las organizaciones no lucrativas actualmente preparan estados financieros que difieren en forma y contenido. Muchos hospitales, asociaciones comerciales y organizaciones de socios proporcionan un balance y una cuenta de pérdidas y ganancias (o estado de ingresos y gastos) que inform de su situación financiera y de los resultados de las operaciones de la sociedad como un todo. En cambio, las universidades, museos, organizaciones religiosas y algunas otras organizaciones no lucrativas suelen preparar estados financieros que informen sobre la situación financiera y los cambios en la situación financiera de grupos de fondos individuales, pero muchas no informan de la situación financiera y los resultados de los operaciones de la entidad en conjunto. Recientemente, algunas organizaciones no lucrativas han comenzado a proporcionar información sobre su cash flow, pero muchas no lo hacen. Más aún, las organizaciones voluntarias de salud y asistencia social y algunas otras de carácter caritativo generalmente preparan un estado de gastos de acuerdo con una clasificación funcional y una natural, pero la mayoría no lo hacen.

3. Este Statement es parte de un proyecto que se ha hecho considerando estas y otras prácticas inconsistentes de las organizaciones no lucrativas, incluyendo los principios y prácticas de contabilidad e información recogidos en varias de las Guías de auditoría del American Institute of Certified Public Accountants (Appendix A). Dado que este Statement establece estandards para proporcionar una determinada información básica en los estados financieros, que son aplicables a todas las organizaciones no lucrativas, las previsiones de las guías del AICPA y los Statement of Position que no estén de acuerdo con este Statement no se aceptarán durante mucho tiempo como principios y prácticas de contabilidad e información especializados<sup>218</sup>. Con los parámetros de este Statement, el

---

<sup>218</sup>El término especializados se refiere a aquellos principios y prácticas de contabilidad e información, actuales recogidos en las Guías del AICPA y los statement of position que ni han sido sustituidos ni contenidos en los Accounting Research Bulletin, APB Opinion, FASB Statements y FASB Interpretations.

AICPA u otra entidad adecuada, siguiendo el proceso descrito en el AICPA Statement on Auditing Standards (SAS) nº 69, The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report, puede proporcionar nuevas guías específicas de información para determinadas organizaciones no lucrativas.

## STANDARDS DE CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE INFORMACION

### FINALIDAD DE UNA SERIE DE ESTADOS FINANCIEROS

4. El principal objetivo de los estados financieros es proporcionar información relevante para satisfacer los intereses comunes de donantes, miembros, acreedores y otros proveedores de recursos de las organizaciones no lucrativas. Tales usuarios exteriores de los estados financieros están interesados en valorar (a) los servicios que una organización presta y su capacidad para continuar prestándolos y (b) como desempeñan sus responsabilidades de administración los directivos y otros aspectos de su actuación.

5. De forma más específica, el objetivo de los estados financieros y las notas anexas, es proporcionar información sobre:

- a. importe y naturaleza de los activos, pasivos y activos netos de una organización,
- b. efectos de las transacciones y otros hechos y circunstancias que varíen el importe y naturaleza de los activos netos,
- c. importe y clases de flujos de entrada y salida de recursos económicos durante un período y la relación entre ambos,
- d. como obtiene y gasta el efectivo, su endeudamiento y el reembolso del mismo y otros factores que puedan afectar a su liquidez,
- e. el esfuerzo de la organización en prestar sus servicios.

Los estados financieros individuales proporcionan diversa información y la de cada uno de ellos complementa a la de los otros estados.

### ALCANCE

6. Un grupo de estados financieros de una organización no lucrativa incluirá un balance al final del período, una cuenta de pérdidas y ganancias y un estado de cash flows para el ejercicio de que se trate y notas que acompañen a los estados financieros.

7. Este Statement determina cierta información básica que debe aparecer en los estados financieros de las organizaciones no lucrativas. Sus requisitos no son fundamentalmente más rigurosos que los de la empresas. Un grupo de estados financieros incluye, tanto en los estados financieros como en las notas adjuntas, la información requerida por los principios de contabilidad generalmente aceptados que no exceptúan a estas organizaciones y la exigida por los principios y prácticas específicas aplicables. Por ejemplo, las organizaciones no lucrativas deben cumplir con la aplicación y exposición de las provisiones para inversiones financieras, contingencias negativas, hechos extraordinarios, no usuales o infrecuentes y cambios contables.

8. Este Statement explica cómo informar sobre activos, pasivos, activos netos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas en los estados financieros; sin embargo, no especifica cuándo reconocer o cómo valorar esos elementos. El grado de agregación y orden de presentación de los elementos de activo y de pasivo en los balances o de los ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias, aunque no se especifiquen en este Statement, generalmente serán similares a los exigidos o permitidos a las empresas. El Apéndice C incluye estados financieros que ilustran algunas de las formas en que pueden cumplirse estos requisitos.

## BALANCE

### OBJETIVO Y CENTRO DE ATENCION DE UN BALANCE

9. El principal objetivo de un balance es proporcionar información relevante sobre los activos, pasivos y activos netos de las organización y sobre sus relaciones con cualquier otro en un momento dado de tiempo. La información recogida en el balance, acompañado de otras notas e informaciones de otros estados relacionados, ayuda a los donantes, miembros, acreedores y otros a valorar (a) la capacidad de la organización para continuar prestando sus servicios y (b) la liquidez de la organización, su flexibilidad financiera, la capacidad para hacer frente a sus obligaciones y necesidades de financiación externa.

10. Un balance enfocará la organización como un todo y recogerá el importe de sus activos, pasivos y netos totales.

### CLASIFICACION DE ACTIVOS Y PASIVOS

11. Un balance incluyendo las notas adjuntas a los estados financieros proporciona información relevante sobre liquidez,

flexibilidad financiera<sup>219</sup> y la interrelación entre los activos y pasivos. Esa información se obtiene generalmente agregando activos y pasivos con características similares en grupos homogéneos razonables. Por ejemplo, las entidades generalmente recogen elementos individuales de activo en grupos homogéneos, como efectivo y equivalentes; cuentas a cobrar de pacientes, estudiantes, miembros y otros receptores de servicios; inventarios de materiales y existencias; depósitos y anticipos para alquileres, seguros y otros servicios; valores mobiliarios y otros activos de inversión para fines a largo plazo; y terrenos, edificios, equipos y otros activos fijos destinados a la prestación de bienes y servicios. El efectivo y demás activos recibidos con una restricción que limite su uso a fines a largo plazo no deben clasificarse con el efectivo o con otros activos no restringidos y disponibles para su uso<sup>220</sup>.

12. La información sobre liquidez debe proporcionarse en una o más de las formas siguientes:

a) clasificando los activos de acuerdo con su grado de convertibilidad y los pasivos de acuerdo con su proximidad al vencimiento y consecuente salida de efectivo,

b) clasificando los activos en circulante y no circulante, tal como se define en el Accounting Research Bulletin n° 43, capítulo 3A, "Working capital - activos y pasivos circulantes",

c) exponiendo en notas a los estados financieros información relevante sobre liquidez y vencimiento de activos y pasivos, incluyendo las restricciones de uso de determinados activos.

#### CLASIFICACION DE ACTIVOS NETOS COMO RESTRINGIDOS Y NO RESTRINGIDOS

13. Un balance de una organización no lucrativa informa sobre el importe de tres clases de activos netos -con restricciones permanentes, con restricciones temporales, y no

---

<sup>219</sup>La liquidez refleja la convertibilidad en efectivo de un activo o pasivo. La flexibilidad financiera es la capacidad de una entidad para tomar decisiones efectivas que varíen el importe y plazo de los cash flows de forma que pueda responder a necesidades y oportunidades inesperadas. La información sobre la naturaleza e importe de las restricciones impuestas por los donantes al uso de activos donados, incluso sus efectos potenciales sobre determinando activos o pasivos o clases de activos netos, es útil para valorar la flexibilidad financiera de una organización no lucrativa.

<sup>220</sup>ARB n° 43, capítulo 3A. "Working capital - Activo circulante y pasivo circulante", párrafo 6, "el concepto de la naturaleza de los activos circulantes contempla la exclusión de esa clasificación de... efectivo y similares restringidos de retirada o uso para las operaciones corrientes, destinados para su desembolso en la adquisición o construcción e activos no circulantes, o separados para la liquidación de deudas a largo plazo", y la nota de pie 1 explica que "aun cuando no se recojan en cuentas especiales, los pagos a fondos de amortización o para fines similares también deberán... ser excluidos de los activos circulantes".

restringidos- en base a la existencia o no de restricciones impuestas por el donante.

14. La información sobre la naturaleza e importe de los diferentes tipos de restricciones temporales o permanentes tanto informando de su importe en el propio estado o incluyendo detalles relevantes en las notas a los estados financieros. Se detallarán los elementos del activo neto con restricciones permanentes o en las notas distinguiendo entre restricciones permanentes para grupos de (a) activos, tales como terrenos u obras de arte, donados con el requisito de destinarlos a un determinado fin, preservarlos y no venderlos o (b) activos donados con el requisito de invertirlos para obtener una fuente permanente de ingresos. Estos últimos se obtienen de donaciones y legados que crean fondos de dotación.

15. De igual forma, debe informarse en líneas separadas los elementos del activo neto restringidos temporalmente o en notas a los estados financieros, para distinguir entre restricciones temporales para (a) apoyo a determinadas actividades operativas, (b) inversión en un determinado plazo, (c) uso en un período futuro específico, o (d) adquisición de activos fijos. Las restricciones temporales de los donantes pueden exigir que los recursos se usen en un período posterior o a partir de una fecha determinada (restricciones de tiempo), o que los recursos se destinen a un fin específico (restricciones en el fin), o ambas. Por ejemplo, donaciones en efectivo y otros activos con la condición de que sean invertidos para proporcionar una fuente de ingresos en un plazo específico y que el ingreso se destine a un fin determinado, siendo tanto el tiempo como el fin restringidos. Tales donaciones a menudo se denominan dotaciones a plazo.

16. Los activos netos no restringidos generalmente provienen de ingresos por la prestación de servicios y de los bienes producidos y vendidos, la recepción de aportaciones no restringidas y los dividendos o intereses de inversiones en activos productivos, menos los gastos necesarios para proveer los servicios, producir y vender los bienes, obtener aportaciones y desarrollar las actividades administrativas. Las únicas limitaciones de uso de los activos netos no restringidos son los marcados límites derivados de la naturaleza de la organización, el entorno en que opera, y los fines especificados en los artículos de la constitución o estatutos y los resultantes de acuerdos contractuales con proveedores, acreedores y otros relacionados con la organización en el curso de sus negocios. La información sobre tales límites contractuales que sea significativa, incluyendo la existencia de convenios de préstamo, se aporta generalmente en notas a los estados financieros. Asimismo, la información sobre límites autoimpuestos que puedan ser útiles, incluyendo información sobre acuerdos voluntarios del consejo de administración de una organización para señalar una parte de sus activos netos no restringidos para que funcionen como fondo de dotación (a veces denominados fondos de dotación



designados por el consejo) puede incluirse en notas o en los propios estados financieros.

## CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

### OBJETIVO Y ENFOQUE DE LA CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

17. El objetivo principal de una cuenta de pérdidas y ganancias es proporcionar información relevante sobre (a) efectos de las transacciones y otros hechos y circunstancias que varíen el importe y naturaleza de los activos netos, (b) las relaciones de tales transacciones y demás hechos y circunstancias con los demás, y (c) como se han utilizado los recursos de la organización para proveer los diversos programas o servicios. La información que proporciona, unida a las aclaraciones relacionadas y la información de los demás estados financieros, ayuda a donantes, acreedores y otros a (1) evaluar la actuación de la organización durante un período, (2) valorar el esfuerzo de servicio de una organización y su capacidad para continuar prestando servicios y (3) valorar como han desarrollado los directivos de la organización sus responsabilidades de administración y demás aspectos de su actuación.

18. Una cuenta de pérdidas y ganancias de una organización no lucrativa se referirá a la organización como un todo e informará del importe de variación de los activos netos del período. Usará un término descriptivo tal como variación de los activos netos o variación en los fondos propios<sup>221</sup>. La variación en los activos netos expresará claramente los activos netos o fondos propios recogidos en el estado de situación financiera.

### CAMBIOS EN LAS CLASES DE ACTIVOS NETOS

19. Un estado de actividades debe informar sobre el importe de variación en los activos netos restringidos perpetuamente, los restringidos temporalmente y los no restringidos del período. Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas incrementan o disminuyen los activos netos y se clasificarán tal como se señala en los párrafos 20-23. Otros hechos, como expiración de restricciones impuestas por el donante, que simultáneamente incrementen una clase de activos netos y disminuyan otra (reclasificaciones) se

---

<sup>221</sup> Este Statement no usa términos como saldo del fondo o cambios en el saldo del fondo porque en la práctica se usan generalmente para referirse a grupos individuales de activos y a las deudas relacionadas más que al activo neto de la entidad o a los cambios en los activos netos totales. La información por grupos de fondos no es una parte necesaria de la información financiera externa; sin embargo, este Statement no excluye la desagregación de la información por grupos de fondos.

recogerán en ítems separados. La información sobre ingresos, gastos, ganancias, pérdidas y reclasificaciones se ofrece generalmente agregando elementos con características similares en grupos razonablemente homogéneos.

#### CLASIFICACION DE INGRESOS, GASTOS, GANANCIAS Y PERDIDAS

20. Una cuenta de pérdidas y ganancias informará de los ingresos e incrementos en los activos netos no restringidos salvo que el uso de los activos recibidos esté limitado por restricciones del donante. Por ejemplo, las contribuciones de la prestación de servicios y los ingresos de las inversiones generalmente son no restringidos; sin embargo, los ingresos procedentes de dotaciones restringidas de forma permanente o a plazo deben considerarse restringidos y los elementos tanto activos netos restringidos temporalmente como restringidos permanentemente. Una cuenta de pérdidas y ganancia informará de los gastos y disminuciones en los activos netos no restringidos.

21. De acuerdo con el FASB Statement nº 116, Accounting for Contributions Received and Contribution Made, en ausencia de una condición explícita del donante o de circunstancias próximas a la recepción de la aportación que dejen clara una restricción de uso implícita, las aportaciones se registrarán como ingresos no restringidos o ganancias, que incrementen los activos netos no restringidos. Las aportaciones con restricciones se recogerán como ingresos o ganancias restringidas, que incrementan los activos netos perpetua o temporalmente restringidos, según el tipo de restricción. Sin embargo, las aportaciones cuyas restricciones hayan de cumplirse en el mismo período del que se informe pueden registrarse como ayuda no restringida siempre que la organización mantenga una información consistente de un período a otro y deje clara su política contable.

22. Una cuenta de pérdidas y ganancias recogerá las ganancias y pérdidas derivadas de inversiones u otros activos (o pasivos) como incrementos o disminuciones de los activos netos no restringidos salvo que su uso esté temporal o permanentemente restringido por condiciones explícitas del donante o por la ley. Por ejemplo, las ganancias netas de los activos invertidos, en la medida en que se reconozcan en los estados financieros, se recogerán como incrementos en los activos netos no restringidos salvo que su uso esté limitado a un fin específico o para un período futuro. Si el consejo de administración acuerda que la organización tendrá que retener permanentemente una parte de las ganancias de las inversiones de activo de los fondos de dotación, esa cantidad habrá de registrarse como un incremento de los activos netos perpetuamente restringidos.

23. La clasificación de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas en clases de activos netos no excluye la incorporación

de clasificaciones adicionales en la cuenta. Por ejemplo, dentro de una clase o clases de variaciones en activos netos, una organización puede clasificar elementos como operativos o no operativos, consumibles o no consumibles, devengados o no devengados, periódicos o no, o de otras formas. Este Statement ni fomenta ni desanima estas clasificaciones. Sin embargo, dado que términos tales como ingreso operativo, beneficio operativo, superávit operativo, déficit operativo y resultados de las operaciones se usan con diferentes significados, si se recoge una medida intermedia de las operaciones (por ejemplo, exceso o déficit de los ingresos sobre los gastos operativos) será en un estado financiero que, como mínimo, informe del cambio en los activos netos no restringidos del período. Si el uso que una organización hace del término operaciones no queda claro en los detalles que proporciona el estado, se describirá en una nota a los estados financieros la naturaleza de la medida de las operaciones recogida o los elementos que se excluyen de la operaciones.

#### INFORMACION SOBRE IMPORTE BRUTO DE INGRESOS Y GASTOS

24. Para ayudar a explicar las relaciones de las operaciones y actividades principales o centrales en curso, una cuenta de pérdidas y ganancias recogerá los importes brutos de los ingresos y los gastos. Sin embargo, los rendimientos de las inversiones pueden recogerse por su importe neto, tal como en las cuotas de custodia y las de inversión aconsejada, siempre que el importe de los gastos se aclare en la propia cuenta o en notas a los estados financieros.

25. Una cuenta de pérdidas y ganancias recogerá las ganancias y pérdidas por su importe neto si son el resultado de operaciones no habituales o puntuales o de otros hechos y circunstancias que estén fuera del control de la organización y su dirección. La información sobre sus importes netos generalmente es la adecuada para comprender las actividades de la organización. Por ejemplo, una entidad que vende terrenos y edificios que hasta hace poco necesitaba para sus actividades normales lo normal es que recoja la operación como una ganancia o pérdida neta, más que como ingreso bruto por el valor de la venta y los gastos por el valor en ese momento del terreno y los edificios vendidos. El importe neto de esas transacciones extraordinarias, junto con la información del estado de cash flow es generalmente válido para valorar como una entidad utiliza sus recursos y como cumplen los directivos con sus responsabilidades de administración.

## INFORMACION SOBRE LOS ESFUERZOS DE SERVICIO DE UNA ORGANIZACION

26. Para ayudar a los donantes, acreedores y otros en la valoración de los esfuerzos de servicio de una organización, incluyendo los costes de sus servicios y cómo utiliza sus recursos, un estado de actividades o las notas a los estados financieros proporcionarán información sobre los gastos recogidos en su clasificación funcional tales como clases principales de servicios del programa y actividades de apoyo. Las organizaciones voluntarias de salud y asistencia social recogerán esa información así como la información sobre gastos por su clasificación funcional, tales como salarios, alquileres, electricidad, intereses, depreciación, premios y subvenciones concedidas y asesoría profesional, en un estado financiero con formato matricial. A las otras organizaciones no lucrativas se les anima, pero no exige esta clasificación natural de los gastos.

27. Los servicios del programa son las actividades que tienen como resultado bienes y servicios que se distribuyen a los beneficiarios, clientes o miembros que suponen los fines o la misión por los que la organización existe. Por ejemplo, una gran universidad puede tener programas de formación para estudiantes, investigación y cuidado de enfermos, entre otros. De igual forma, una organización de salud y asistencia social puede tener programas para salud o servicios familiares, investigación, auxilio en caso de desastre y educación pública, entre otros<sup>222</sup>.

28. Las actividades de apoyo son todas las actividades de una organización no lucrativa distintas a los servicios del programa. Generalmente, incluyen dirección y generales, obtención de fondos y actividades de desarrollo de los miembros. Las actividades de dirección y generales incluyen supervisión, dirección empresarial, mantenimiento de ficheros, presupuestación, financiación y actividades administrativas relacionadas y toda la dirección y administración excepto para los directos de los servicios de los programas y el desarrollo de campañas de obtención de fondos; mantenimiento de listados de direcciones de donantes; gestión de operaciones especiales de obtención de fondos, distribución y preparación de manuales de obtención de fondos; instrucciones y otros materiales; y el desarrollo de otras actividades comprendidas en la solicitud de

---

<sup>222</sup>La información sobre los principales programas de una organización (o segmentos) se puede cumplimentar recogiendo las interrelaciones entre los gastos del programa y los rendimientos del programa. Por ejemplo, una universidad podría informar de los gastos para sus servicios de formación y otros con los rendimientos relacionados desde habitaciones hasta honorarios del consejo. La información no monetaria sobre inputs del programa, outputs y resultados también es útil; por ejemplo la información sobre solicitudes, aceptaciones, admisiones, porcentaje de matrícula y ocupación y grados subvencionados. Generalmente, ese tipo de información sólo está disponible en información suplementaria o explicaciones de la dirección o por otros métodos de información financiera.

contribuciones de individuos, fundaciones, agencias del gobierno y otros. Las actividades de desarrollo de los miembros incluyen solicitud de posible miembros y derechos de los miembros, relaciones entre miembros y actividades similares.

## ESTADO DE CASH FLOW

### OBJETIVO DE UN ESTADO DE CASH FLOW

29. El objetivo principal de un estado de cash flow es proporcionar información relevante sobre las salidas y entradas de efectivo de una organización durante un período. El Statement 95 explica cómo esa información ayuda a los inversores, acreedores y otros y establece standards para la información a proporcionar en un estado de cash flow de una empresa.

### MODIFICACIONES AL STATEMENT 95

30. Se modifica el Statement 95 para ampliar sus provisiones a las organizaciones no lucrativas como sigue:

a. Primera frase del párrafo 3, se añade "u organizaciones no lucrativas" después de "empresa".

b. En el párrafo 3, después de la primera frase se añade lo siguiente:

"En este Statement empresa abarca tanto a las empresas lucrativas como a las organizaciones no lucrativas y la frase inversiones, acreedores y otros incluye a los donantes. Los términos cuenta de pérdidas y ganancias y resultado se refieren a empresas lucrativas; los términos cuenta de pérdidas y ganancias y cambio en activos netos se refieren a organizaciones no lucrativas."

c. En el párrafo 18, después de "inversión", se añade lo siguiente:

la recepción de recursos restringidos que por condiciones del donante deban destinarse a fines a largo plazo;

d. En el párrafo 19, al final de la lista se añade:

c. recepción de aportaciones e ingresos de las inversiones que por condición del donante estén limitadas a fines de adquisición, construcción o

mejora de la propiedad, planta, equipo u otros activos fijos o establecer o incrementar un fondo de dotación permanente o a plazo.

e. En el párrafo 27(b) se añade la siguiente nota al pie después de recibido:

\* Intereses y dividendos restringidos por el donante para fines a largo plazo como se recogió en los párrafos 18 y 19 (c) no forman parte de las entradas de efectivo operativas.

f. En los párrafos 28, 29 y 30 y en la nota al pie 12, después de cada referencia al resultado, se añadirá lo siguiente:

de una empresa lucrativa o un cambio en los activos netos de una organización no lucrativa.

g. En la tercera frase del párrafo 32, después de "contrato de leasing"; se añade lo siguiente:

obtención de un edificio o un activo de inversión al recibir una donación;

h. En el párrafo 130, al final de la primera frase, se añade lo siguiente:

de empresas lucrativas. El apéndice C del Statement nº 117, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations, contiene ejemplos para la preparación de estados de cash flow para una organización no lucrativa.

#### FECHA DE ENTRADA EN VIGOR Y PERIODO TRANSITORIO

31. Este Statement entrará en vigor para los estados financieros emitidos para los ejercicios que comiencen después del 15 de diciembre de 1.994, salvo para organizaciones con unos activos totales inferiores a 5 millones de dólares y unos gastos anuales inferiores a 1 millón de dólares. Para esas organizaciones, la fecha de entrada en vigor será para los ejercicios que comiencen después del 15 de diciembre de 1.995. Se anima a su aplicación con anterioridad. Este Statement no necesita aplicarse a los estados financieros para períodos intermedios del primer año de aplicación, aunque la información para esos períodos intermedios se reclasificará si se incluyen con los estados financieros anuales de ese ejercicio. Si se presentan estados financieros anuales comparados con los de períodos anteriores, tales estados financieros deberán ser reclasificados (o vueltos a hacer) para reflejar la aplicación retroactiva de las previsiones de este Statement. En el año en que este Statement se aplique por primera vez, los estados

financieros aclararán la naturaleza de cualquier nuevo planteamiento y sus efectos, si los hay, en el cambio en los activos netos para cada año presentado.

LAS PREVISIONES DE ESTE STATEMENT NO NECESITAN APLICARSE A LOS ELEMENTOS INMATERIALES

Este Statement se adoptó por voto unánime de los siete miembros del Financial Accounting Standards Boarda.

Dennis R. Beresford, Presidente  
Joseph V. Anania  
Victor H. Brown  
James J. Leisenring  
Robert H. Northcutt  
A. Clarence Sampson  
Robert J. Swieringa

## INFORMACION PREVIA

32. Este Statement considera y establece standards para resolver las inconsistencias en las prácticas de exposición en los estados financieros de las organizaciones no lucrativas y se ha coordinado con el Statement 116 que sobre contabilidad de las contribuciones. Este Statement también tiene en cuenta los principios de contabilidad e información específicos de las organizaciones no lucrativas que se describen en los siguientes documentos del AICPA:

- a. Auditoría de Colegios y Universidades, 1.973
- b. Auditoría de las Organizaciones Voluntarias de Salud y Asistencia Social, 1.974
- c. El Statement of Position 78-10, Principios Contables y Prácticas de Información para determinadas organizaciones no lucrativas, 1.978
- d. Auditoría de Proveedores de Servicios de Cuidado de la Salud, 1.990.

33. En marzo de 1.986, el Board añadió a su agenda un proyecto para establecer los standards necesarios para resolver ciertas prácticas de contabilidad e información de las organizaciones no lucrativas. Inicialmente el proyecto tenía dos partes principales: contabilidad de las aportaciones y contabilidad de la depreciación. El Board completó la parte de depreciación en 1.987 cuando emitió el FASB Statement n° 93, Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations.

34. En abril de 1.986, con el apoyo del Board, el AICPA acordó iniciar un proyecto de estudio de temas sobre presentación de estados financieros. El Accounting Standards Executive Committee (AcSEC) del AICPA estableció un Not-for-Profit Organizations Task Force para preparar un informe sobre presentación de documentos. En diciembre de 1.988, AcSEC presentó su informe especial, Display in the Financial Statements of Not-for-Profit Organizations, al Board. En febrero de 1.989, el Board añadió la presentación de estados financieros como una tercera parte de su proyecto de establecer standards para las organizaciones no lucrativas.

35. En agosto de 1.989, el Board emitió una Invitation to Comment, Financial Reporting by Not-for-Profit Organizations: Form and Content of Financial Statements, que incluía un informe especial del AICPA y pedía comentarios a los elementos contenidos en el informe. Identificó 26 elementos, muchos de los cuales incluían uno o más elementos subordinados. El Board recibió más de 150 respuestas por escrito a la Invitation to Comment. El informe especial del AICPA y las respuestas recibidas proporcionaron información útil que ayudó al Board en sus deliberaciones. Los principales elementos y la base para las



conclusiones del Board sobre tales elementos se discuten en el Apéndice B.

36. En octubre de 1.992, el Board emitió el Exposure Draft, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations. El Board recibió más de 280 cartas comentando el contenido del Exposure Draft y 24 organizaciones e individuos presentaron sus puntos de vista durante una audiencia pública celebrada el 25 y 26 de febrero de 1.993. En Noviembre de 1.992, emitió un Exposure Draft revisado, Accounting for Contributions Received and Contributions Made. Veinte organizaciones participaron en una prueba sobre el terreno de los Statements propuestos. Esas organizaciones compartieron sus informes refundidos con 39 usuarios de estados financieros que también participaron en esa prueba. Los resultados de la prueba sobre el terreno, cuyos detalles son confidenciales a petición de algunos participantes y los comentarios por escrito y los testimonios de la audiencia pública se estudiaron en varias reuniones públicas del Board y del FASB Task Force on Accounting Issues for Not-for-Profit Organizations. Los 17 miembros del task force han proporcionado consejo sobre cuestiones técnicas y sobre prioridades de los elementos considerados durante todas las etapas del proyecto.

## APENDICE B

### BASES PARA LAS CONCLUSIONES

#### INTRODUCCION

37. Este Apéndice resume las consideraciones que los miembros del Board juzgaron significativas para obtener las conclusiones de este Statement. Incluye razones por las que se aceptaron ciertos puntos de vista y se rechazaron otros. Cada uno de los miembros del Board dio mayor peso a unos factores que a otros.

#### BENEFICIOS Y COSTES

38. La misión del FASB es establecer y mejorar los standards de contabilidad e información financiera para guía y formación del público, incluyendo emisores, auditores y usuarios de la información financiera. Para cumplir con esa misión el Board se esforzó en señalar que el standard propuesto cubriría una importante necesidad y que los costes necesarios para obtener ese estándar, comparados con otras alternativas, estaban justificados en relación con los beneficios totales de la información resultante. Dado que no existe una medida común para juzgar objetivamente los costes de establecer un standard frente a la necesidad de mejorar la información de los estados financieros, la valoración del Board de los costes y beneficios de emitir un standard contable es inevitablemente subjetiva. Más aún, dado que los costes de llevar a cabo un nuevo standard no se soportan directamente por aquellos que se ven beneficiados por la mejor información, el Board debió equilibrar las diversas y a menudo conflictivas necesidades de quienes los preparan, los inversores, donantes, acreedores y otros usuarios de los estados financieros.

39. El objetivo del Board al emitir este Statement es mejorar la relevancia, comprensibilidad y comparabilidad de los estados financieros generales emitidos por las organizaciones no lucrativas. Eesas organizaciones actualmente general estados financieros que difieren en forma y contenido. El Board cree que este Statement cubre una importante necesidad requiriendo información que cumpla con los objetivos de la información financiera de las organizaciones no lucrativas, definiendo lo que constituye un conjunto completo de estados financieros para esas organizaciones y exigiendo métodos para presentar esa información que sean completos, comprensibles y útiles para la toma de decisiones para los actuales y potenciales proveedores de recursos y consistente con el marco de trabajo conceptual del Board.

40. El Board concluyó que los beneficios totales de la información proporcionada cumpliendo con este Statement justifica los costes que pueda suponer. Aunque habrá unos costes de transición para las organizaciones no lucrativas que cumplan las exigencias de este Statement, el Board cree que en general esas organizaciones tienen los sistemas de información necesarios para cumplir dichos requisitos y que los costes de funcionamiento no serán significativamente mayores que en la situación actual. El Board también cree que algunos de los costes que este Statement supone se han reducido de varias formas: limitando las previsiones de este Statement para requisitos que generalmente no son más estrictos que los de las empresas lucrativas; proporcionando una guía amplia y permitiendo una cierta libertad en la forma de presentar la información en los estados financieros y ampliando la fecha de entrada en vigor de este Statement.

#### MARCO EN EL QUE SE ENCUADRA LA PRESENTACION DE LOS ELEMENTOS INCLUIDOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

41. La consideración del Board sobre qué información deberían recoger los estados financieros preparados por las organizaciones no lucrativas y cómo deberían presentarse sacando provecho del trabajo del AICPA, que se incluyó en la Invitation to Comment. Los elementos identificados en ese informe, así como los comentarios recibidos, proporcionaron un marco de trabajo para considerar el tipo de información que debe exigirse o permitir expresar o excluirse de los estados financieros.

42. Algunas respuestas a la Invitation to Comment sugerían que el Board dirigiera sus esfuerzos a las cuestiones fundamentales y el Board estuvo de acuerdo. Extrajo como conclusión que los estándares de información de este Statement generalmente estarían enfocados a la información que es esencial para cumplir los objetivos de información financiera exigibles a todas las organizaciones no lucrativas y que no serían más estrictos que para las empresas lucrativas.

#### OBJETIVOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EXTERNOS GENERALES

43. El Board reafirma que los estados financieros estarían enfocados a los intereses de los actuales y potenciales proveedores de recursos. El párrafo 9 del FASB Concepts Statement nº 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, dice:

Los objetivos [de la información financiera de las organizaciones no lucrativas] proceden de los intereses comunes de aquellos que proporcionan recursos a [las organizaciones no lucrativas] en los

servicios que tales organizaciones proporcionan y su capacidad de continuar prestándolos. Por contra, los objetivos de la información financiera [de empresas lucrativas] proceden de los intereses de los proveedores de recursos en la perspectiva de recibir dinero a cambio o un rendimiento a su inversión. A pesar de que sus intereses son diferentes, los proveedores de recursos de cualquier tipo de entidad se preocupan por la información sobre recursos económicos, obligaciones, recursos netos y sus variaciones para encontrar datos útiles para valorar sus intereses. Todos esos proveedores de recursos necesitan indicadores de la actuación de la organización e información sobre la administración de la dirección.

44. Así, la información financiera tanto de las organizaciones no lucrativas como de las empresas de negocios está dirigida a proporcionar información útil para los proveedores de recursos que han de decidir si aportan recursos a una entidad. Más exactamente, el Concepts Statement 4 dice:

La información financiera debería proporcionar información sobre los recursos financieros, obligaciones y recursos netos de una organización. Esa información ayuda a los proveedores de recursos y a otros a identificar los puntos fuertes y débiles de su situación financiera, evaluar información sobre la actuación de la organización durante el período... y valorar su capacidad de continuar rindiendo sus servicios [párrafo 44].

La valoración periódica de los cambios en el importe y naturaleza de los recursos netos de una organización [no lucrativa] e información sobre los esfuerzos de servicio y el cumplimiento representan la información más útil para valorar su actuación [párrafo 47].

La información financiera proporcionaría información sobre los importes y tipos de flujos de entrada y de salida de recursos durante un período. Distinguiría aquellos flujos de recursos que significan un cambio en los recursos netos, como los ingresos de cuotas o contribuciones y las salidas para salarios, de aquellos que no suponen una variación en los recursos netos como préstamos o ventas de edificios. También identificaría los flujos de entrada y salida de recursos restringidos [párrafo 48].

La información financiera debe proporcionar información sobre la relación entre flujos de entrada y salida durante un período [párrafo 49].

La información financiera debe proporcionar información sobre los esfuerzos de servicio de una organización [no lucrativa]. La información sobre los esfuerzos de servicio debe estar dirigida a cómo los recursos de la organización... se usan para prestar los diferentes programas o servicios [párrafo 52].

La información financiera debe informar sobre cómo obtiene y gasta efectivo y otros recursos líquidos la organización, sobre su endeudamiento y la devolución del mismo y sobre otros factores que puedan afectar a su liquidez [párrafo 54].

45. Los objetivos y capacidades de los estados financieros externos generales son limitados; no satisfacen ni pueden satisfacer a todos los usuarios potenciales de la misma forma. Son útiles para grupos de usuarios externos, como donantes o acreedores, que por lo general tienen las mismas necesidades. Los entes reguladores, como departamentos de salud, educación y consumo, también interesados en información financiera, a menudo tienen necesidades para fines específicos que los estados financieros generales no pueden cubrir. También tienen autoridad para exigir información para sus necesidades.

46. Los estados financieros individuales también tienen limitaciones prácticas. Por lo general, en un único estado no puede combinar información diferente sin complicar el resultado, ocultando los objetivos del estado. Por ejemplo, un único estado de "flujos de fondos" debe recoger y medir los cambios en los recursos económicos de los fondos corrientes así como los cambios en otros recursos económicos; sin embargo, ese estado puede innecesariamente confundir ingresos con transferencias de fondos no corrientes o elementos de gasto con desembolsos para adquisición de activos no circulantes. Este Statement considera si esa información es esencial y debe presentarse en un único estado financiero o si debe hacerse en estados financieros separados.

#### AMPLIOS ESTANDARDS PARA INFORMACION BASICA

47. Algunas respuestas a la Invitation to Comment solicitaban al Board que fijara estandards amplios dirigidos a los elementos "críticos" y para permitir a las organizaciones libertad suficiente para recoger la información relevante de las formas que creían más útiles y los usuarios potenciales de sus estados financieros. Algunas respuestas también sugerían que esa aproximación debería permitir más posibilidades a ciertas organizaciones no lucrativas, como hospitales y universidades, para que pudieran informar de forma comparable con las entidades lucrativas o gubernamentales. El Board estuvo de acuerdo con unos estandards amplios que permitan, dentro de ciertos parámetros,

la toma de juicios al determinar que comunicar información más significativa tiene ciertas ventajas.

48. El Board cree que los amplios standards generales de este Statement para presentación de información en los estados financieros de las organizaciones no lucrativas representa un paso importante en la mejora de la comparabilidad de tales estados. Esos standards también están preparados para ajustarse a cambios futuros en las prácticas de presentación de estados financieros que ocurren de forma gradual, evolutiva como ha ocurrido con los cambios en las prácticas que existían en las empresas lucrativas y en las organizaciones no lucrativas. El Board cree que, en este momento, son preferibles standards generales amplios y no legalizar standards restringidos que inhibirán innecesariamente el desarrollo evolutivo de información financiera significativa. Las respuestas al Exposure Draft que trataban de este tema generalmente apoyaban este enfoque fundamental y la flexibilidad que este Statement permite.

49. El AICPA y otros que respondieron, incluidos miembros del grupo especial del FASB, pidieron al Board que aclarase si las Guías futuras serían más específicas que los amplios standards fijados por este Statement. El párrafo 3 de este Statement señala que dentro de los parámetros de este Statement, el AICPA o cualquier otra entidad adecuada, siguiendo el proceso descrito en el AICPA Statement on Auditing Standards (SAS) n° 69, The Meaning of "Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles" in the Independent Auditor's Report, puede proporcionar guías más específicas para determinadas organizaciones no lucrativas. SAS 69 exige que una entidad adopte "claramente" las AICPA Industry Audit and Accounting Guides, y "claramente" AICPA Statements of Position que hayan entrado en vigor después del 15 de marzo de 1.992. De igual forma que en el SAS 69, "claramente" quiere decir que el FASB ha señalado que eso no es objeto de la emisión del propuesto pronunciamiento.

50. Una asociación nacional representando a colegios y universidades y otros de los que respondieron pidieron que el Board clarificase si la exigencia de la contabilidad de fondos recogida en los Capítulos 3-10 de Audits of College and Universities quedaba reemplazada por este Statement. La nota de pie 5 del párrafo 18 deja claro que los fines de la información financiera externa no exigen ni excluyen informar por grupos de fondos. Sin embargo, la forma en que una organización mantiene su contabilidad interna y sus sistemas de mantenimiento de archivos es una materia que queda fuera del alcance del FASB.

#### UN GRUPO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS

51. La Invitation to Comment preguntaba cuáles eran los estados financieros básicos, como mínimo, que podían exigirse

como parte de un grupo completo de estados financieros externos generales para una organización no lucrativa. Muchas respuestas coincidían con la recomendación consultiva del grupo especial del AICPA que un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias y un estado de cash flow deberían exigirse como parte de un conjunto completo de estados financieros.

52. El Board estuvo de acuerdo, concluyó que se necesitaban tres estados financieros para proporcionar toda la variedad de información necesaria de acuerdo con los objetivos de la información financiera de una organización no lucrativa y para presentarla de forma que fuera tanto completa como comprensible. Un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias y un estado de cash flows, utilizado con las aclaraciones pertinentes, proporciona información útil para valorar (a) los servicios que proporciona una organización y su capacidad para continuar prestándolos y (b) cómo han cumplido los directivos con sus responsabilidades administrativas y demás aspectos de su actividad. La mayoría de las respuestas estuvieron de acuerdo en que debían exigirse tres estados financieros básicos. Sin embargo, algunas respuestas al Exposure Draft decían que no debía exigirse un estado de cash flows como parte de los estados financieros. Decían que la información adicional que proporciona podría no ser lo suficientemente útil como para justificar el coste añadido y que podría aumentar la confusión. Sin embargo, muchos de los usuarios de los estados financieros que participaron en la prueba de campo señalaron que el estado de cash flows les ayudaría o que realzaba la comprensión de la organización.

53. El Board concluyó que los cambios exigidos por este Statement darían como resultado una mayor comparabilidad, integridad y claridad en los estados financieros emitidos por las organizaciones no lucrativas, que incrementarían de forma significativa la comprensión de la información contenida en los estados financieros. Los beneficiarios directos de esta información parecían ser los donantes actuales y potenciales, miembros y acreedores de las organizaciones no lucrativas, incluso individuos, fundaciones y agencias gubernamentales subvencionadoras. Indirectamente, también parecen beneficiarse de esta mejora las organizaciones no lucrativas y la sociedad que puede tomar decisiones más eficientes y efectivas sobre la forma en que aplicarían sus recursos. El Board cree que las organizaciones no lucrativas generalmente tienen sistemas de información que proporcionan la información básica necesaria para preparar los estados financieros de acuerdo con lo previsto en este Statement y que los beneficios de la información proporcionada generalmente exceden de sus costes.

54. El Board sigue creyendo que "de forma ideal, la información financiera también debe proporcionar información sobre el cumplimiento de los servicios de una [no lucrativa] organización" (Concepts Statement 4, párrafo 53). Sin embargo, este Statement destaca la información que debe aparecer en los

estados financieros. Dado que la información sobre cumplimiento de los servicios no es generalmente medible en unidades monetarias, no puede incluirse en todos los estados financieros.

#### OTROS ESTADOS FINANCIEROS

55. Algunos respondieron a la Invitation to Comment y al Exposure Draft diciendo que se necesitaban uno o más estados financieros para presentar o medir otra información esencial. Algunos dijeron que un estado que era necesario era uno en el que los gastos aparecieran clasificados tanto por un criterio funcional como natural. Otros que debía exigirse un estado que separase ingresos y gastos operativos de otros ingresos y gastos. Otros que debía exigirse como parte de un conjunto completo de estados financieros que éstos se presentasen para el primer período con datos comparativos.

#### ESTADO DE GASTOS FUNCIONALES

56. El Board consideró si todas las organizaciones no lucrativas debían proporcionar información sobre gastos en (a) una clasificación funcional, (b) una clasificación natural, (c) una clasificación ya funcional ya natural a elección de la organización, o (d) una clasificación tanto funcional como natural. También consideró si esa información debía presentarse en un estado financiero o en notas a los estados financieros.

#### CLASIFICACION FUNCIONAL DE LOS GASTOS

57. El Board concluyó que para poder comprender el esfuerzo de servicio de una organización no lucrativa era necesaria una información sobre gastos por función, como principales programas o servicios y principales clases de apoyo a servicios y que un conjunto de estados financieros debería incluir esa información. Ese requisito es también un paso más para proporcionar información que pueda ser útil en la comparación entre los gastos de la organización y sus logros. El Board concluyó que la información sobre los gastos por funciones de una organización puede ser comunicada adecuadamente tanto en una cuenta de pérdidas y ganancias como en notas a los estados financieros.

58. El board también acordó que la información sobre los costes de los programas o servicios importantes son relevantes y medibles con suficiente exactitud. Muchos costes están directamente relacionados con un programa o servicio principal o con una actividad de apoyo. Algunos costes pueden corresponder a dos ó más programas principales y pueden exigir distribuciones. Las técnicas de distribución de costes entre programas o



servicios significativos están desarrollados razonablemente bien; la distribución de costes entre segmentos, productos o servicios y períodos contables son comunes a la contabilidad e información general, la contabilidad para la dirección, la contabilidad fiscal y la contabilidad contractual de todas las entidades.

59. Este Statement deja libertad a las organizaciones para definir sus programas principales y determinar el grado de agregación utilizado cuando informan de los gastos de sus programas principales. Esa libertad tiene varias ventajas. La principal, permite a las organizaciones informar de las maneras que crean más válidas, según sus esfuerzos de servicio y consecuentes con sus sistemas de información interna. Esa libertad permite a las organizaciones usar los sistemas de distribución de costes existentes para proporcionar la información necesaria para ajustarse a este Statement.

60. Este Statement describe ampliamente los servicios del programa (párrafo 27) y las actividades de apoyo (párrafo 28). El Board cree que esas descripciones están de acuerdo con las prácticas de información funcional comúnmente utilizadas por muchas organizaciones no lucrativas para los informes generales, las clasificaciones legales o en algunos casos con ambas. De acuerdo con las prácticas de clasificación predominantes, este Statement minimizaría la interrupción de la continuidad del proceso de información de las organizaciones no lucrativas y minimizaría los costes de transición.

61. Algunas respuestas al Exposure Draft decían que la información de gastos por función no debería exigirse porque sería más rigurosa que la exigida a las empresas lucrativas. El Board concluyó, sin embargo, que esta diferencia, que surge de los diferentes indicadores de actuación de las organizaciones no lucrativas y de las empresas de negocios, es apropiada y necesaria. El párrafo 9 del Concepts Statement 4 explica que las organizaciones no lucrativas "generalmente no tienen un único indicador de actuación comparable al beneficio de una entidad lucrativa. Así, se necesitan normalmente otros indicadores". Añade que tales indicadores son "información sobre la naturaleza de una relación entre flujos de entrada y de salida de recursos e información sobre esfuerzos de servicio y logros" (con énfasis añadido). Más aún, el Board observa que la exigencia de información sobre los gastos por función de una organización no lucrativa es similar a los standards que exigen información sobre segmentos de actividad de una empresa de negocios.

#### INFORMACION DE GASTOS SEGUN UNA CLASIFICACION NATURAL

62. El Board decidió no exigir a las organizaciones no lucrativas que proporcionen un análisis de gastos por su clasificación natural. Algunos respondieron que tal clasificación podía ser esencial para comprender la capacidad de una

organización para continuar prestando servicios y sobre la naturaleza de los costes de prestar esos servicios. Destacaban que la información sobre costes relativamente fijos, como salarios, frente a costes variables, como subvenciones concedidas o ayudas a otros, pueden ser particularmente útil. El Board está de acuerdo con que esa información sobre gastos en una clasificación natural a veces es útil y anima a las organizaciones a proporcionarla. Sin embargo, también cree que una información de gastos por su clasificación natural puede no ser esencial para comprender los esfuerzos de servicio de todas las organizaciones no lucrativas o para valorar la capacidad de todas las organizaciones para continuar prestando servicios.

#### INFORMACION DE LAS ORGANIZACIONES VOLUNTARIAS DE SALUD Y ASISTENCIA SOCIAL

63. El Board indicaba en el Exposure Draft que cree que la contabilidad especializada actual y los principios y prácticas de información que exigen a determinadas organizaciones proporcionar información sobre sus gastos tanto en una clasificación funcional como natural no son inconsistentes con las exigencias de este Statement. Así, esos requisitos especializados continúan teniendo efecto. También destacó que las organizaciones no lucrativas a menudo proporcionan esa información en formularios reglamentarios al Internal Revenue Service y ciertas agencias estatales, que están a disposición del público. Sin embargo, algunas respuestas decían que la situación de los actuales requisitos del AICPA no era clara porque este Statement estimula pero no exige información sobre gastos de acuerdo con su clasificación natural. Las respuestas de usuarios de estados financieros de organizaciones voluntarias de salud y asistencia social y otras organizaciones no lucrativas manifestaron con gran preocupación que podrían perder información importante de la que actualmente pueden disponer si el Board no clarificaba el estatus del estado de gastos funcionales.

64. Este Statement exige que las organizaciones voluntarias de salud y asistencia social continúen presentando un estado que informe de los gastos de acuerdo con su clasificación funcional y la natural en un formato matricial. El Board cree que la exigencia es adecuada para prevenir la pérdida de información que las organizaciones voluntarias de salud y asistencia social y que los usuarios de sus estados financieros generalmente han encontrado útil. El Board concluyó que antes de extender este requisito a otras organizaciones, son necesarios más estudios para determinar si debería desarrollarse una forma de presentar información útil que asocie los gastos con los esfuerzos de servicio.

## ESTADO OPERATIVO

65. Algunas respuestas tanto a la Invitation to Comment como al Exposure Draft sugerían que una cuenta de pérdidas y ganancias debía dividirse en dos partes, un estado de "operaciones" y un estado de otros cambios en activos netos. Generalmente sugerían que el primer estado informaría de los ingresos y gastos operativos e iría acompañado por otro que recogería los demás ingresos, ganancias, gastos y pérdidas y el cambio en los activos netos para la organización como un todo. Decían que es necesario un estado operativo separado con una bottom line diferente a partir de los cambios en los activos netos. Sin embargo, las respuestas que expresaban esa opinión diferían en cómo definir una medida operativa y qué ingresos y gastos se incluirían o se excluirían de las "operaciones". Por ejemplo, algunos incluirían en "operaciones" todas las donaciones disponibles para el período corriente, en tanto que las restringidas no. Otros excluirían las donaciones restringidas a determinados fines operativos si tales fines no se atendían en el ejercicio corriente. Algunos excluirían de "operaciones" ingresos, ganancias o pérdidas de hechos puntuales, inesperados o inusuales como un importante legado, una ganancia de un seguro o una pérdida por un incendio, o una pérdida por una contingencia inesperada. Otros incluirían algunos o todos esos elementos.

66. El grupo especial del AICPA también consideró si debería distinguirse entre actividades operativas y no operativas y en ese caso, si debería cumplirse con un estado de cambios en los activos netos o con estados separados. En el párrafo 124 de su informe, el grupo especial dijo que como "intentaba encontrar una definición universal de "operaciones" en el entorno no lucrativo, las diferencias en el uso de ese término se había hecho más aparentes. De hecho, había quedado claro que las distinciones basadas en las operaciones tendían a la arbitrariedad". Esa observación no se limita al sector no lucrativo. Definir "operaciones" para las empresas lucrativas ha demostrado ser igualmente problemático.

67. El Board decidió ni exigir ni vedar a ninguna organización no lucrativa clasificar sus ingresos, gastos, ganancias y pérdidas como operativas o no operativas dentro de un estado de actividades. Los standards actuales ni exigen ni vedan a una empresa de negocios clasificar sus ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de esa forma y el Board no encontró ninguna razón convincente para prescribir más standards específicos para organizaciones no lucrativas.

68. El Board cree que dentro de los parámetros de este Statement, las organizaciones no lucrativas deben tener la misma libertad que una empresa de negocios para hacer las distinciones que crean que les proporcionarán una mayor información. Muchas respuestas al Exposure Draft que versaban sobre este tema estaban de acuerdo en que este Statement no debería impedir distinciones

entre operativos y no operativos u otras distinciones en cada una de las clases de activos netos exigidas por este Statement. Unas pocas respuestas y los miembros del grupo especial del FASB sugirieron, sin embargo, que dado que términos tales como ingreso operativo, beneficio operativo, superávit operativo, déficit operativo y resultados de las operaciones se usan con diferentes significados, son necesarias algunas obligaciones que permitan enfocar medidas no definidas que pueden dar lugar a equívocos. El Board decidió que si quiere recogerse una medida intermedia de operaciones debe ser en un estado financiero que, como mínimo recoja el cambio en los activos netos no restringidos del período. Este Statement también especifica que si el uso que una organización hace del término operaciones no se extrae de los detalles que aparecen en el propio estado, debe incluirse una nota a los estados financieros que describa la naturaleza de la medida de las operaciones utilizada o los elementos excluidos de las operaciones. El Apéndice C ilustra cómo podría presentarse una medida intermedia de las operaciones en los estados financieros.

#### ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

69. La Invitation to Comment preguntaba si un conjunto completo de estados financieros incluiría información comparativa del año anterior esencialmente en la misma forma que en los estados financieros del año en curso. Muchas respuestas coincidían con la conclusión en la que el grupo especial recomendaba que la información comparativa del ejercicio anterior fuera recomendable pero no exigible y que si se presentaba, la información del año anterior debería cumplir los requisitos mínimos de los estados financieros.

70. El Board concluyó que los standards actuales proporcionados por el ARB nº 43, Capítulo 2A, "Form of Statements - Comparative Financial Statements", que recomienda pero no exige estados financieros comparativos, son relevantes para todas las entidades. La utilidad de la información sobre una entidad aumenta si dicha información puede compararse con información similar de otros períodos, pero a veces puede ser imposible proporcionar información comparativa en una base contable consistentes. Por ejemplo, si una empresa de negocios o una organización no lucrativa cambia de una base de caja a una base contable de acumulación la información comparativa de ejercicios anteriores al cambio puede ser imposible o muy costosa de obtener por la forma en que se contabilizaron. El Board no encontró una razón para imponer un standard más restrictivo para la información de las organizaciones no lucrativas. Muchas respuestas al Exposure Draft estuvieron de acuerdo; otras generalmente decían que debían exigirse estados financieros comparativos.

## AGREGACION Y CLASIFICACION DE LA INFORMACION

71. El Board cree que si los estados financieros han de ser útiles, los datos deben simplificarse, condensarse y agregarse en totales significativos<sup>223</sup>. Muchas organizaciones no lucrativas son entidades complejas con muchos programas de servicios y diversas, complejas y a veces imprevisibles fuentes de fondos. Sus transacciones son voluminosas y deben condensarse para figurar en los estados financieros en forma que sean comprensibles para los proveedores externos de recursos y otros. El hecho lleva a un cierto número de consideraciones.

## INFORMACION AGREGADA PARA UNA ENTIDAD

72. El Board cree que la información agregada sobre una entidad como un todo facilita la comprensión en conjunto de su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus cash flows. Concluyó que informar sobre ciertos totales básicos, como el total de activos, pasivos, activos netos, cambio en los activos netos, efectivo y equivalentes al efectivo y las variaciones del efectivo y similares, mejorará la comprensión, utilidad e integridad de la información financiera de las organizaciones no lucrativas. También cree que esa información básica es necesaria para un conocimiento global de la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones y sus cash flows.

73. Las cifras resumen también son útiles para valorar las potencias y debilidades financieras de la entidad en determinados momentos, y proporcionan una base para mayores peticiones de informes y análisis de las razones por las que sus activos netos han aumentado o disminuido, las causas de los cambios en su efectivo y otros activos líquidos, etc. Las cantidades totales también son útiles para comparar una organización no lucrativa con otras organizaciones, incluso entidades similares del sector lucrativo o el gubernamental.

74. Para valorar la situación financiera o la actuación de una organización no lucrativa, el Board cree que es importante evitar centrar la atención únicamente en los activos netos, el cambio en los activos netos, activos totales u otras cifras muy simplificadas y agregadas. Por ejemplo, en el Concepts Statement número 6, Elements of Financial Statements, párrafo 106, el Board dice, "Dado que las restricciones impuestas por el donante

---

<sup>223</sup>"Hay un principio fundamental que dice que el conocimiento se obtiene siempre con la pérdida metódica de información, o sea, condensando y resumiendo e indexando la gran confusión de información que proviene del mundo que nos rodea de forma que podamos apreciar y comprender". (Kenneth E. Boulding, *Economicas as a Science* [New York: McGraw-Hill Book Company, 1.970], 2, emphasis added).

afectan a los tipos y niveles de servicio una organización no lucrativa puede proporcionar, si ha mantenido ciertas clases de activos netos puede ser más significativo que si ha mantenido los activos netos en su cifra total". De igual forma, es importante evitar centrar la atención casi exclusivamente en la bottom-line o en otras informaciones muy simplificadas o condensadas sobre las empresas de negocios. De acuerdo con esto, este Statement exige no sólo cifras totales sobre la organización no lucrativa como un todo sino también información sobre elementos y componentes de esas cifras; por ejemplo, generalmente exige presentar información sobre cantidades brutas de elementos de ingresos y gastos y de cobros y pagos.

#### CLASIFICACION DE LA INFORMACION

75. El Board concluyó que la utilidad de la información proporcionada por los estados financieros de las organizaciones no lucrativas pueden mejorarse de forma muy importante si determinada información básica se clasifica de formas comparables.

El Board decidió que todas las organizaciones no lucrativas debían:

a. Recoger los activos y pasivos en grupos homogéneos razonables y ordenados o clasificados de forma que proporcionen información relevante sobre sus interrelaciones, liquidez y flexibilidad financiera.

b. Clasificar y recoger los activos netos en tres grupos - permanente, temporalmente restringidos y no restringidos- en base a la existencia o ausencia de restricciones impuestas por los donantes y la naturaleza de tales restricciones.

c. Partidas agregadas de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas en grupos razonablemente homogéneos y clasificados y recogidos como incrementos o reducciones en activos netos permanentemente restringidos, temporalmente restringidos o no restringidos.

d. Clasificar y recoger los cobros y pagos procedentes de inversiones, financiaciones o actividades operativas.

El Board acordó que esas clasificaciones amplias son los requisitos mínimos necesarios para cumplir los objetivos de la información financiera de las organizaciones no lucrativas (párrafos 43 y 44).

76. Clasificar y agregar partidas con características similares en grupos razonablemente homogéneos y separar partidas con elementos diferentes es una práctica de información básica que incrementa la utilidad de la información. Por ejemplo, los

cobros de cuentas de pacientes, estudiantes u otros receptores de servicios pueden diferir significativamente en estabilidad y riesgo de los cobros de compromisos hechos en una campaña de obtención de fondos para un fin especial. Clasificar y recoger esos derechos de cobro y los cobros de deudas como grupos separados activos y de ingresos de efectivo facilita el análisis de los estados financieros con la mirada puesta en objetivos tales como predicción de cifras, plazo e incertidumbre de los cash flows futuros.

77. Quizá el problema más destacado en la práctica actual es que las organizaciones no lucrativas informan sobre su situación financiera y los efectos de transacciones, hechos y circunstancias que cambian la cifra y naturaleza de sus activos netos en formas significativamente diferentes. Muchas organizaciones no lucrativas presentan la información por grupos de activos y los pasivos relacionados de cuatro o más grupos de fondos individuales, en varias columnas en una misma página o en estados en páginas separadas. Algunas también incluyen una columna de total o cantidades de activos totales, pasivos y activos netos de la organización; sin embargo, muchas no lo hacen.

78. Aunque la información desagregada puede ser útil, el uso de definiciones y terminología diferentes para informar sobre grupos de fondos desagregados hacen que la información financiera actual de las organizaciones no lucrativas sea difícil de comprender. Algunas organizaciones usan grupos de fondos definidos internamente según la importancia que tienen para los directivos de la organización más que según la información que por lo general necesitan los usuarios externos de sus estados financiero. Otras organizaciones lo hacen según medidas o grupos de fondos exclusivos de su sector de actividad.

79. Diferentes definiciones y grupos de fondos a menudo tienen como resultado estados financieros con objetivos o medidas que no son claras, son incomprensibles, o ambas cosas. Por ejemplo, la Guía para colegios y universidades dice explícitamente "El estado de ingresos, gastos y otros cambios en los fondos corrientes es un estado exclusivo de las instituciones educativas y similares. No significa presentar los resultados de las operaciones o el ingreso neto o pérdida del período como lo haría un estado de beneficios o un estado de ingresos y gastos" (página 55 y 56). Ese estado de ingresos, gastos y otros cambios en fondos corrientes mide el cambio en los fondos corrientes, que es similar a una medida del cambio en el capital circulante. Sin embargo, a veces se dice que es un "estado operativo" o se dice que presenta el superávit o déficit operativo, o la bottom-line del período.

80. El Board cree que los requisitos básicos de esta Statement de clasificación de la información en los estados financieros proporcionará una información financiera de las organizaciones no lucrativas más relevante, comparable y

comprensible. Unos standards más restrictivos que exijan una clasificación de la información que vaya más allá de las exigencias máximas de este Statement pueden originar mayores mejoras. Sin embargo como las organizaciones no lucrativas son entidades diversas y muchas son complejas, el Board decidió que en este momento es mejor permitir libertad suficiente para que la información financiera continúe evolucionando. El Board también cree que las Guías del AICPA y los grupos del sector son apropiados, como en el pasado, para proporcionar una guía para cubrir necesidades más específicas para la información desagregada que pueda surgir en la práctica.

#### FORMATO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

81. La Invitation to Comment hizo surgir varias cuestiones sobre si debería exigirse, permitirse o rechazarse un formato determinado para los estados financieros. Por ejemplo, el grupo especial del AICPA sugirió que debería permitirse que la información sobre ingresos, gastos, ganancias y pérdidas para cada una de las tres clases de activos netos, se recogiera en una sola página sin totales en cada partida para toda la organización. Ese grupo de trabajo también sugirió que no debía exigirse un formato estándar. Los puntos de vista de los que respondieron a la Invitation to Comment estaban divididos. Muchos exigirían formatos columnares, aunque una gran minoría no estaba de acuerdo. Muchos exigirían totales por elementos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de una entidad, pero muchos no. Muchos de los que exigirían o excluirían formatos determinados estaban preocupados de que una información desagregada no estructurada pudiera oscurecer otra información esencial o significativa.

82. A excepción de lo recogido en el párrafo 68, el Board decidió no prescribir ni prohibir formatos particulares para un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias o estado de cash flow, en parte porque prescripciones y prohibiciones similares no existen para las empresas de negocios. El Board también concluyó que los estándares de información financiera deberían enfocarse al contenido de los estados financieros, o sea, sobre la información básica a proporcionar con los estados financieros. Muchas respuestas al Exposure Draft estuvieron de acuerdo. El Board espera que este Statement enfocado a cierta información básica agregada establecerá límites prácticos sobre el número de formas de información diferentes y que esos límites prácticos eliminarán muchas de las preocupaciones sobre información altamente desagregadas. El Board también espera que, como en el pasado, las asociaciones industriales animarán a sus organizaciones miembro a adoptar, dentro de los parámetros de este Statement, prácticas razonablemente comunes y preferibles para recoger información en los estados financieros.



## BALANCE

83. El Board concluyó que un balance debe proporcionar información relevante sobre activos, pasivos y activos netos de una organización. La información que ayude a los proveedores de recursos y a otros a identificar las potencias y debilidades financieras de la organización, evaluar su actuación durante el período y valorar su capacidad para continuar prestando sus servicios, es relevante.

## PRESENTACION DE TOTALES AGREGADOS

84. El Board concluyó que un balance debía recoger los totales agregados de activos, pasivos y activos netos de una organización. Estos totales son útiles para valorar la interrelación y los activos y pasivos de una organización y junto con información sobre los componentes de activos, pasivos y activos netos, son necesarios para comprender la situación financiera de una organización. En el párrafo 103 de su informe, el grupo especial del AICPA recomendaba explícitamente que el total agregado de los activos netos de una organización se presentase en un balance. Las respuestas a la Invitation to Comment generalmente estuvieron de acuerdo.

85. La Invitation to Comment no preguntaba si las organizaciones no lucrativas deberían recoger totales agregados para activos y pasivo. Sin embargo, el grupo especial del AICPA recomendó que las cifras de los elementos de activo, pasivo y activos netos se presentasen como un grupo de cifras de saldos en una sola columna, que sugiere que puedan presentarse totales altamente agregados. Un único grupo de cifras también implica la exclusión o eliminación de cifras entre fondos que puedan exagerar los activos y pasivos totales de una organización<sup>224</sup>. Muchas respuestas a la Invitation to Comment y al Exposure Draft apoyaban la presentación de activos, pasivos y activos netos en un grupo de cifras de saldos en una sola columna.

86. Este Statement destaca la necesidad de información tanto sobre totales agregados de activos, pasivos y activos netos como sobre grupos razonablemente homogéneos de elementos de activo y pasivo. Dado que el Board decidió ni enfatizar ni excluir formatos de estados específicos, este Statement permite un

---

<sup>224</sup> Este Statement no excluye la presentación de elementos interfondos en un balance; más aún, su exigencia de presentar el total de activos y pasivos tiene como resultado determinados límites prácticos de como las partidas entre fondos se presentan en los estados financieros. Por ejemplo, dado que los derechos de cobro y las cuentas a pagar entre grupos de fondos son activos o pasivos de la organización, un balance debe identificar y disponer claramente tales partidas interfondos para eliminar sus importes cuando se presenten los activos y pasivos totales.

formato "saldado" de izquierda a derecha o de arriba a abajo en una sola columna, multicolumnar, en una sola página o en varias. El Board cree que las previsiones de este Statement aplicadas con otros principios de contabilidad generalmente aceptados proporcionarán información relevante sobre los importes y naturaleza de los diferentes activos y pasivos, ya en revelaciones en un estado de situación financiera o en notas a los estados financieros.

#### CLASIFICACION DE ACTIVOS Y PASIVOS

87. La Invitation to Comment preguntaba si las organizaciones no lucrativas deberían clasificar elementos de activo y pasivo como de circulante o a largo plazo o si se debería utilizar otro método de clasificación, como grado de conversión en efectivo, para proporcionar información sobre liquidez. El grupo especial del AICPA recomendó que a las organizaciones no lucrativas se les exigiera tanto proporcionar un balance clasificado (activos y pasivos circulantes y no circulantes) como los activos menos líquidos exponiendo en la sección de activo neto el importe de los activos fijos de la entidad menos los pasivos relacionados (a veces llamado inversión neta en planta o fondos propios invertidos en propiedades, planta y equipo). Una importante mayoría de respuestas no estaban de acuerdo con esa recomendación. Algunas respuestas decían que debían ser más exigentes. Por ejemplo, muchos estaban de acuerdo que debería permitirse un balance clasificado pero no exigirían esa o la alternativa de evadirse de la sección de activos netos. Muchos otros dijeron que debía exigirse un estado clasificado. Otros decían que debería exigirse un método de clasificación más próximo al de caja.

88. El Board concluyó que informar sobre los fondos propios netos invertidos en propiedades, planta y equipos en la sección de activos netos no es un sustituto para disponer o clasificar partidas de activos y pasivos de forma que proporcionen información sobre liquidez. El Board cree que la información puede proporcionarse tanto clasificando activos y pasivos en circulantes y no circulante o colocando los activos de acuerdo con su grado de liquidez y los pasivos de acuerdo con su proximidad al vencimiento y la consiguiente disposición de efectivo. Cada método tiene ventajas y limitaciones prácticas.

89. Clasificar activos y pasivos como circulantes y no circulantes, aunque no lo exigen los principios de contabilidad generalmente aceptados, es una práctica común de informar tanto en las empresas de negocios como en las organizaciones no

lucrativas. Como otros han destacado<sup>225</sup>, esta clasificación sola generalmente no proporciona a los usuarios de los estados financieros la información sobre liquidez que necesitan. Así, deben añadirse otras aclaraciones a los estados financieros o notas a los mismos. Más recientemente, la presentación de información ha enfatizado la relativa a cambios en el efectivo o equivalentes y que el nuevo énfasis obvia la necesidad de un requisito rígido para clasificar y presentar las cifras de activos y pasivos circulantes.

90. Para muchas organizaciones pequeñas o poco complejas, agrupar elementos homogéneos de activo y pasivo y ordenarlos en función de su conversión en efectivo o su vencimiento es suficiente. Mayores distinciones con mayores grados de agregación, como en activos y pasivos circulantes y no circulantes, serían por lo general innecesarios. Los miembros del Board también destacaron que desde la emisión del FASB Statement n° 94, Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries, muchas entidades han estado experimentando con diferentes grados de agregación y presentación de información sobre sus activos y pasivos. Creen que en este momento es mejor evitar standards que puedan suplir esas prácticas de información evolutivas.

91. Alguna información relevante sobre la liquidez o vencimiento de activos y pasivos no pueden comunicarse adecuadamente sólo con métodos de clasificación, como circulante y no circulante, o por la secuencia de la información en los estados financieros. Este Statement y los principios de contabilidad generalmente aceptados proporcionan libertad, en esas circunstancias, para revelar información en notas a los estados financieros. Por ejemplo, organizaciones que reciben cifras significativas con compromisos a más de un año o que financien sus necesidades de efectivo con deudas a largo plazo generalmente deben usar notas a sus estados financieros que proporcionen información sobre flujos de entrada esperados de las cuentas a cobrar o cash flows previstos para pagar sus deudas a largo plazo. El Board decidió que para presentar información relevante sobre liquidez y la relación entre activos y pasivos, las organizaciones no lucrativas deben tener libertad para elegir métodos de clasificación, niveles de agregación y técnicas de presentación que sean más significativas y prácticas para sus circunstancias.

---

<sup>225</sup> Las nuevas prácticas empresariales, los nuevos métodos de financiación y los nuevos métodos contables han tenido como consecuencia cuentas de balance que desafían la clasificación de circulante y no circulante. "Quizá uno de los cambios más significativos que han ocurrido es el cambio en las actitudes hacia la revelación de información financiera. Los usuarios de los estados financieros demandan y las compañías están dispuestas a ofrecerla, una información mucho más detallada sobre sus operaciones financieras en esquemas y notas a los estados financieros que en su momento los contables comenzaron a clasificar activos y pasivos como circulantes y no circulantes" (Lloyd C. Heath, Accounting Research Monograph 3, Financial Reporting and the Evaluation of Solvency [New York, AICPA, 1.978], 74).

92. El Board también consideró si se necesitaban más standards específicos para proporcionar información sobre la naturaleza e importe de las restricciones impuestas por el donante al uso de los activos donados. Una mayoría de los que respondieron a la Invitation to Comment estuvieron de acuerdo con la recomendación asesora del grupo especial del AICPA de que se permitiera a las organizaciones no lucrativas, pero no se les exigiera, desagregar y recoger sus activos y pasivos por sus correspondientes clases de activos netos. Las respuestas de los que no estaban de acuerdo estaban divididas. Algunos excluían ese tipo de desagregación y otros la exigirían. Unos pocos respondieron a la Invitation to Comment y al Exposure Draft diciendo que las restricciones sobre las donaciones que creasen fondos de dotación permanentes o que exigieran la adquisición de terrenos, edificios y otros activos fijos diferían de forma significativa de otras restricciones de los donantes y que esos activos debían recogerse en un balance separado.

93. Las restricciones impuestas por el donante pueden influir en la liquidez o en la composición de los cash flows de ciertos activos y ese tipo de información puede ser útil para valorar la flexibilidad financiera de una organización no lucrativa. Por ejemplo, la estipulación de un donante que aportara efectivo para adquirir terrenos y edificios limita la capacidad de una organización para tomar decisiones efectivas para responder a oportunidades o necesidades inesperadas como la ayuda en caso de emergencia o desastre. Por otro lado, algunas restricciones tienen una pequeña o nula influencia sobre el esquema de los cash flows o en la flexibilidad financiera de la organización. Por ejemplo, una donación en efectivo con una estipulación del donante de destinarla a situaciones de emergencia tiene un impacto insignificante en una organización si la ayuda en caso de emergencia es uno de sus principales programas.

94. El Board decidió permitir pero no exigir a las organizaciones no lucrativas desagregar e informar de los activos y pasivos por grupos o clases de fondos restringidos o no. Cree que las organizaciones no lucrativas generalmente pueden proporcionar información sobre liquidez y flexibilidad financiera agregando activos y pasivos en grupos razonablemente homogéneos que incluyan los efectos de las restricciones impuestas por los donantes así como otras restricciones contractuales. Clasificar y denominar los activos de forma que se incluyan los efectos de las restricciones sobre la liquidez es una práctica que se estableció hace tiempo. Por ejemplo, el efectivo y las demandas de efectivo restringido como no disponibles para operaciones que no sean corrientes, tanto si actualmente figuran en una cuenta especial o no, no aparecen en los activos corrientes de una empresa de negocios. De forma parecida, las cantidades de efectivo restringidas a un fondo de dotación permanente deben excluirse del total de efectivo o sus equivalentes para operaciones corrientes de una organización no lucrativa porque no son elementos homogéneos.

## CLASIFICACION DE LOS ACTIVOS NETOS

95. La Invitation to Comment preguntaba si las organizaciones no lucrativas deberían recoger las cifras por clases de activos netos y, de ser así, cómo deberían etiquetar esas cifras. El grupo especial del AICPA recomendó que las organizaciones no lucrativas informaran de tres clases de activos netos (o fondos propios) -no restringidos, y temporal o permanentemente restringidos- tal como se definían en el Concepts Statement 6. También decía que las organizaciones deberían usar esos términos en sus estados financieros. Los que respondieron generalmente estaban de acuerdo con la primera recomendación; sin embargo, los puntos de vista diferían sobre cómo etiquetar las tres clases de activos netos.

96. El Board concluyó que la información sobre los efectos de las restricciones impuestas por el donante sobre los activos netos es relevante para los usuarios de los estados financieros de las organizaciones no lucrativas. Las restricciones imponen responsabilidades especiales a la dirección de una organización para asegurar que utiliza los activos donados tal como se estipuló. Dado que también imponen límites al uso de los recursos, las restricciones del donante pueden afectar a la actuación de la organización y su capacidad para proporcionar un nivel satisfactorio de servicios. La información sobre cómo los directivos cumplen con sus responsabilidades de administración de los recursos restringidos por los donantes también es útil para valorar la actuación de una organización.

97. Aunque las respuestas a la Invitation to Comment generalmente apoyaban exigir como mínimo tres clases de activos netos, el Board también consideró si sería apropiado un número menor o mayor. Por ejemplo, el Board consideró si informar sobre activos netos no restringidos y restringidos sería suficiente. El Board también tuvo en cuenta las prácticas actuales de las organizaciones no lucrativas que proporcionan información desagregada usando varios grupos de fondos. El Board cree que la agregación en los estados financieros a un mayor nivel que el que por lo general encontró en la práctica mejoraría la información financiera de las organizaciones no lucrativas y la comprensión de su situación financiera. También pueden proporcionar detalles importantes sobre diferentes tipos de activos netos con restricciones en notas a los estados financieros.

98. El Board concluyó que de acuerdo con el Concepts Statement, la información sobre un mínimo de tres clases de activos netos, basada en la presencia o ausencia de restricciones impuestas por el donante y su naturaleza, es generalmente necesaria para conseguir una adecuada comprensión de la situación financiera de una organización no lucrativa, incluyendo su flexibilidad financiera y la capacidad de continuar prestando servicios. La información sobre restricciones permanentes es útil para determinar en qué medida los activos netos de una

organización no son una fuente de efectivo para pagar a los actuales y previsibles prestamistas, proveedores o empleados y por tanto no se espera que estén directamente disponibles para prestar servicios o pagar a los acreedores. La información sobre el alcance de los activos netos no restringidos y de los temporalmente restringidos es útil para valorar la capacidad de una organización y las limitaciones a su capacidad para destinar los recursos a prestar servicios o tipos determinados de servicios o pagar en un futuro en efectivo a los acreedores. El Board cree que la información agregada sobre las tres partes que componen los activos netos de una organización es especialmente importante tanto para donantes como acreedores y que esa información se proporciona mejor reflejando sus importes en un balance. Muchos respondieron al Exposure Draft manifestando puntos de vista similares, otros dijeron que debían exigirse las cifras de los saldos de los fondos, como fondos operativos, de planta, de dotación, y otros.

99. El Board también tuvo en cuenta comentarios sobre cómo etiquetar las tres clases de activos netos. Algunos representantes de los proveedores de cuidados de la salud manifestaron que una única línea de fondos propios, identificada como no restringidos, temporal y permanentemente restringidos era suficiente pero que no se exigieran términos específicos. Otros opinaron que las organizaciones deben tener libertad suficiente para usar otros términos, como saldos del fondo no restringidos, saldo del fondo temporalmente restringido y saldo del fondo permanentemente restringido.

100. El Board concluyó que aunque era necesario fijar definiciones para hacer las distinciones exigidas por este Statement, no eran necesarios requisitos estrictos para usar términos específicos para representar adecuadamente esas distinciones. Tal y como se ilustra en el Apéndice C, este Statement anima a usar los términos activos netos no restringidos, temporal y permanentemente restringidos; sin embargo, el Board sabe que puede haber otras denominaciones. Por ejemplo, para los activos netos puede usarse "fondos propios" y que para distinguir los activos netos no restringidos y los temporal o permanentemente restringidos puede usarse con cuidado "otros" o "no restringidos por el donante". Por ejemplo, la sección de activos netos podría quedar como sigue:

RESTRINGIDOS POR EL DONANTE:

PERMANENTEMENTE.....	XX
TEMPORALMENTE.....	XX

OTROS:

DESTINADOS POR EL CONSEJO PARA [FIN]..	XX
SIN DESTINAR.....	XX

---

ACTIVOS NETOS.....	XXX
	=====

Como mínimo, deben recogerse en un balance los importes de cada una de las tres clases de activos netos y el total de activos netos y los títulos utilizados para describir esas cifras deben corresponderse con su significado, como se definió en este Statement. Unos pocos de los que respondieron al Exposure Draft sugerían que a las organizaciones debía exigírseles informar separadamente de los activos netos no restringidos destinados por el consejo director para inversiones a largo plazo o para inversiones en planta. El Board concluyó que tales datos no eran esenciales y que debería permitirse a las organizaciones pero no exigírseles proporcionar esas u otras aclaraciones en los propios estados financieros o en notas a los mismos.

#### ACLARACIONES SOBRE COMPOSICION DE LOS ACTIVOS DE ACUERDO CON LAS RESTRICCIONES DEL DONANTE

101. La Invitation to Comment preguntaba si una organización que no mantiene una adecuada composición de activos (por lo general efectivo y valores mobiliarios) en las cifras necesarias para cumplir todas las restricciones debe informar de su incumplimiento. También preguntaba si esa información debería recogerse (a) explícitamente en las notas a los estados financieros, (b) presentando grupos de fondos autobalanceados para cada tipo específico de restricción del donante, o (c) por otros medios. El grupo especial del AICPA recomendaba que si una organización no mantiene una composición de activos adecuada en las cantidades necesarias para cumplir todas las restricciones del donante, deberían revelarse las cifras y circunstancias afectadas. Las respuestas a la Invitation to Comment por lo general estaban de acuerdo; sin embargo, algunos respondieron sugiriendo que los standards existentes de contabilidad y auditoría tratan este tema adecuadamente.

102. El Not-for-Profit Organizations Committee y el Not-for-Profit Organizations Guide Task Force del AICPA dijeron, en su carta del 7 de mayo de 1.992, en respuesta al FASB sobre la adecuación de los standards existentes de contabilidad y auditoría:

Creemos que [el FASB Statement nº 5, Accounting for Contingencies, el AICPA Statements on Auditing Standards nº 47, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, y el nº 54, Illegal Acts by Clientes] exigen que el incumplimiento de las restricciones impuestas por el donante se revelen si existe una posibilidad razonable de que se haya incurrido en una obligación contingente material a la fecha de cierre de los estados financieros o existe al menos una razonable posibilidad de que el incumplimiento pueda producir una pérdida de ingresos material, o pueda dar lugar a que la entidad no sea

capaz de seguir cumpliendo el principio de empresa en funcionamiento.

También dijeron que las Guías del AICPA para las organizaciones no lucrativas proporcionan una importante guía y que considerarán el desarrollo de nuevas guías como parte de un proyecto de revisión de las Guías a completar después de que el FASB emita este Statement. De igual forma, el Board concluyó que este Statement, que enfatiza cómo y qué información proporcionar en los estados financieros, no necesita considerar explícitamente este tema del no cumplimiento y la correspondiente revelación surgido de la Invitation to Comment.

#### CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

103. El Board concluyó que una cuenta de pérdidas y ganancias debería proporcionar información relevante sobre los efectos de las transacciones y otros hechos y circunstancias que varían la cifra y naturaleza de los activos netos de una organización. Este Statement afirma que la información sobre ingresos, gastos, ganancias y pérdidas es relevante y destaca cuatro medidas de sus efectos -cambio en la cifra de activos netos de una organización y cambio en las cifras de los activos netos permanente y temporalmente restringidos y no restringidos de una organización. El Board cree que esos importes junto con la información sobre sus componentes es esencial para los proveedores de recursos y otros para evaluar la actuación de la organización durante el período. En general los que respondieron al Exposure Draft manifestaron su acuerdo.

#### PRESENTACION DE TOTALES AGREGADOS

104. La Invitation to Comment solicitaba comentarios sobre el nivel de agregación o desagregación adecuado al presentar los importes de los elementos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas y el cambio en los activos netos. Algunas preguntas relacionadas se referían a si debía exigirse o permitirse recoger o excluir cierta información desagregada y ciertos totales agregados sobre esos elementos en un estado de cambios en los activos netos (estado de actividades). También surgieron varias preguntas sobre qué formato dar a esos elementos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

105. En el párrafo 225 de este informe, el grupo especial del AICPA dijo que entre otras "cree que el estado de cambios en los activos netos debería... incluir... ingresos, gastos, ganancias y pérdidas y sus componentes clasificados en la clase de activos netos adecuada -permanente o temporalmente restringidos y no restringidos [y] la variación del período en cada una de las tres clases de activos netos...". En el párrafo



226 el grupo especial también decía que "no debía exigirse reflejar un total para cada elemento [de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas] y resumía de forma más específica las formas en que cree debe presentarse el contenido de una cuenta de pérdidas y ganancias, incluso la secuencia de los elementos específicos y el formato que deberían tener los estados, para conseguir mejor los objetivos de la información financiera de las organizaciones no lucrativas. El Board decidió que en este momento sería preferible dirigir su atención a los requisitos para recoger determinada información básica y esencial de todas las organizaciones no lucrativas más que a cómo secuenciar los elementos específicos o al formato de los estados.

#### CAMBIOS EN LOS ACTIVOS NETOS Y CAMBIO EN LAS CLASES DE ACTIVOS NETOS

106. El grupo especial del AICPA recomendó que una cuenta de pérdidas y ganancias incluya medidas de cambio en los activos netos permanentemente restringidos, cambio en los activos netos temporalmente restringidos y cambio en los activos netos no restringidos. El grupo especial estaba dividido en si debía reflejarse el cambio de los activos netos de la organización como un todo; la mayoría de sus miembros decía que debería permitirse reflejar esa cifra y una minoría significativa decía que debía exigirse. La mayoría de los que respondieron apoyaban la recomendación del AICPA de clasificar ingresos, gastos, ganancias y pérdidas y sus componentes en permanente y temporalmente restringidos y no restringidos e informar de la variación de cada una de las tres clases de activos netos. Algunas respuestas que no estaban de acuerdo exigirían totales de la actividad de la organización como un todo o clasificar ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de otras formas, como una clasificación en "operativos" y no operativos o por "grupos de fondos dirigidos" como los defina la organización.

107. El Board concluyó que las organizaciones no lucrativas debían informar de la cifra en que varían los activos netos de la organización en total y del cambio en los activos netos permanente y temporalmente restringidos y no restringidos. El Board concluyó que esas cuatro medidas de los efectos de los ingresos, gastos y otras transacciones, hechos y circunstancias eran necesarias para evaluar la actuación de una organización durante el período y son útiles para valorar su capacidad de continuar prestando servicios. Este Statement también afirma que las conclusiones de los párrafos 9 y 47 del Concepts Statement 4 que las organizaciones no lucrativas "no tienen por lo general un único indicador de su actuación comparable al beneficio de las empresas de negocios" y que "la medida periódica de los cambios en el importe y naturaleza de los recursos netos de una organización [no lucrativa] e información sobre los esfuerzos de servicio y los logros de una organización juntos representan la información más útil para valorar su actuación.

108. Los importes del cambio en los activos netos de una organización y en sus clases de activos netos es útil individualmente y en conjunto. Los párrafos 103-106 del Concepts Statement 6 explican que una medida del importe del cambio en los activos netos periódica es útil para valorar si una organización está manteniendo sus activos netos, haciendo uso de los recursos recibidos en períodos anteriores, o añadiendo recursos que pueden usarse para apoyar ejercicios futuros. Esa medida proporciona información útil para valorar la capacidad total de una organización para seguir prestando niveles de servicios satisfactorios. También son útiles medidas periódicas del cambio en los activos netos para valorar la tendencia a lo largo del tiempo.

109. Más aún, las organizaciones no lucrativas reciben cantidades significativas de contribuciones de recursos y dado que las restricciones impuestas por el donante a veces afectan a los tipos y niveles de servicio que pueden proporcionar, es útil la información sobre cambios en la naturaleza de los activos netos de las organizaciones no lucrativas, particularmente al valorar su capacidad para responder a las necesidades a corto plazo para los distintos tipos o mayores niveles de servicios. Por ejemplo, si una organización mantuvo sus activos netos solamente porque recibió una aportación significativa al fondo de dotación permanentemente restringido que compensara una importante disminución en los activos netos no restringidos, las medidas del cambio en las clases de activos netos permanentemente restringidos y no restringidos sería informativa para valorar la capacidad a largo y a corto plazo de la organización para proporcionar tipos o niveles comparables de servicios en el futuro. De forma similar, si la organización recibió aportaciones restringidas significativas en respuesta a una campaña para un edificio, puede ser útil una medida del cambio en la clase de activos netos temporalmente restringidos para valorar en qué medida la organización mantuvo la parte de activos netos restringida para usos específicos y no es totalmente disponible para apoyar los servicios del período siguiente. Aunque cada una de las cuatro medidas exigidas proporciona información útil, por su interrelación, también proporcionan información complementándose unas a otras.

110. Más aún, el Board cree que exigiendo a las organizaciones no lucrativas distinguir entre transacciones y otros hechos sin restricciones del donante y aquellas con restricciones temporales o permanentes no supone imponer unos standards más rigurosos que para las empresas de negocios. Más bien, las diferencias exigidas a las organizaciones no lucrativas y a las empresas lucrativas reflejan diferencias en las características y objetivos de su información financiera. Las empresas de negocios deben distinguir entre transacciones propias y otras que varían sus activos netos, una distinción que generalmente no es relevante para las organizaciones no lucrativas y las organizaciones no lucrativas deben distinguir entre transacción sin restricciones del donante y aquellas con

restricciones temporales o permanentes, una diferencia que por lo general no es relevante para las empresas de negocios.

#### UNA MEDIDA DEL "INGRESO OPERATIVO" O MEDIDAS SIMILARES

111. Como se discutió en los párrafos 65-68, el Board también consideró si exigir distinciones entre ingresos, gastos, ganancias y pérdidas "operativas" y otras transacciones que varían los activos netos de una organización. Algunos respondieron a la Invitation to Comment y al Exposure Draft diciendo que existe una gran necesidad de medir cómo está la organización administrando o manteniendo los recursos disponibles para sus "operaciones" o sus "operaciones corrientes". Otros lo caracterizaron como una necesidad de una medida parecida al "ingreso neto", "ingreso operativo" o "ingresos de las operaciones normales" de una empresa de negocios. Unos pocos más dijeron que no es usual que grandes donaciones deban clasificarse como ingresos no operativos o aportaciones de capital si el consejo de administración de la organización los destina a inversiones a largo plazo. Sin embargo, muchos respondieron al Exposure Draft sugiriendo que el Board no defina o proscriba una medida operativa así denominada para todas o determinadas organizaciones no lucrativas.

112. El Board cree que el cambio en los activos netos no restringidos, que mide si una organización ha mantenido la parte de sus activos netos que está disponible totalmente para apoyar los servicios del período siguiente, pueda servir como una "medida operativa" como se usó ese término por parte de algunos de los que respondieron. El Board también cree que este Statement proporciona bastante libertad para ordenar los elementos de ingresos y gastos de forma que permitan a las organizaciones recoger subtotales similares a otros que signifiquen descripciones del "resultado operativo" o del "resultado operativo corriente". Así, este Statement no inhibirá una evolución hacia la información de la llamada medida operativa si todos o ciertos tipos de organizaciones no lucrativas o industrias encuentran que es una medida deseable en sus particulares circunstancias.

113. El Board también consideró si excluir o limitar el uso de términos tales como "resultado operativo" o "superávit o déficit operativo". Algunos miembros del grupo especial del FASB y otros dijeron que este Statement permite demasiada flexibilidad y que el término "resultado operativo" puede usarse de forma inconsistente. Sugirieron especificar que si se usa una etiqueta de "operativo", debe usarse sólo para la medida de activos netos no restringidos como se definieron por este Statement o para un componente intermedio de los activos netos no restringidos que excluye una parte de elementos específicos, tales como elementos extraordinarios, los efectos de operaciones discontinuas, el

efecto acumulado de los cambios contables y quizá ciertas ganancias y pérdidas de los activos de inversión.

114. El Board concluyó que no hay una razón convincente para prescribir la presentación de otra medida similar pero no idéntica a la medida del cambio en los activos netos no restringidos. El Board observa que los principios de contabilidad generalmente aceptados y la aplicación del párrafo 7 de este Statement exige la presentación de un subtotal etiquetado adecuadamente para el cambio en una clase de activos netos antes que los efectos de una partida extraordinaria, la discontinuidad de un segmento operativo o un cambio contable. Por ejemplo, usar el formato columnar B del Apéndice C, una cuenta de pérdidas y ganancias recogería los efectos de una partida extraordinaria como sigue:

	NO RESTRINGIDO	TEMPORALMENTE RESTRINGIDO	PERMANENTEMENTE RESTRINGIDO	TOTAL
CAMBIO EN ACTIVOS NETOS ANTES DE PAR- TIDAS EXTRAORDIN...	11.558.....	(1.128).....	5.020.....	15.450
PARTIDAS EXTRAORDINARIAS....	XXX.....	XXX.....	XXX.....	XXX
CAMBIO ACT.NETOS.	XX.XXX.....	XX.XXX.....	XX.XXX.....	XX.XXX

Dado que los principios de contabilidad generalmente aceptados exigen que estos títulos se modifiquen apropiadamente cuando una organización informe del efecto acumulado de un cambio contable o los efectos de la disposición de un segmento de operaciones que pueda afectar a una o más clases de sus activos netos, no es necesario que este Statement exija el uso de una etiqueta específica para los activos netos no restringidos o de cualquier otra clase. Eso supondría imponer un estándar más estricto que los que existen para las empresas de negocios. Los resultados de la prueba de campo del Board revelaron que cerca de la mitad de los participantes escogieron recoger una medida intermedia de sus operaciones; sin embargo, diferían significativamente en la forma en que definían y describían esa medida. Cuando volvió a deliberar sobre el Exposure Draft, el Board decidió añadir la aclaración y los requisitos de información del párrafo 23 de este Statement.

115. El Board también reafirmó su decisión de no exigir, en este momento, si recoger las ganancias y pérdidas de las inversiones en una secuencia particular, en una medida intermedia de los activos netos, o como un componente específico del cambio en los activos netos. El Board intenta considerar la cuestión de la contabilidad de las inversiones de las organizaciones no lucrativas, incluyendo cómo medir los activos de inversión y si reconocer las ganancias y pérdidas no realizadas, como una parte subsiguiente de su proyecto sobre organizaciones no lucrativas. El Board consideró cuestiones similares de contabilidad e

información para empresas d negocios en el Statement nº 115, Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities.

#### TOTALES PARA INGRESOS, GASTOS, GANANCIAS Y PERDIDAS

116. El grupo especial del AICPA recomendó permitir pero no exigir a las organizaciones reflejar totales para las cantidades agregadas de sus ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Muchas respuestas a la Invitation to Comment estuvieron de acuerdo con esa recomendación; casi todos los que manifestaron su desacuerdo con esa recomendación exigirían reflejar esos totales. El Board concluyó que no eran esenciales totales para cada elemento. Ese requisito sería más riguroso que los que existen para las empresas de negocios e inhibiría la presentación de información significativa por parte de las organizaciones no lucrativas. El Board cree que las medidas de la variación en los activos netos y sus clases exigida por este Statement proporciona la información agregada necesaria y relevante sobre los ingresos, gastos, beneficios y pérdidas de una organización no lucrativa.

117. La Invitation to Comment también preguntaba si debía presentarse información separada para las tres clases de activos netos, si debían exigirse totales para cada línea de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Cerca de la mitad de los que respondieron a la Invitation to Comment exigirían esos totales; los otros estaban casi por igual divididos entre permitir y excluir totales.

118. El Board concluyó y muchas respuestas al Exposure Draft estuvieron de acuerdo, que no eran necesarios totales a escala de toda la organización para cada línea individual de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas. Cree que la información sobre componentes razonablemente homogéneos de ingresos, con contribuciones no restringidas disponibles para ayudar a cubrir los gastos corrientes y las contribuciones restringidas para destinarse a adquirir terrenos y edificios, es generalmente más significativa que el total agregado de esos componentes. La información desagregada que permite a los usuarios de la información financiera relacionar elementos de ingresos con elementos de gastos es también por lo general preferible a la información proporcionada por sus totales agregados. Por ejemplo, una información que permita un análisis de los niveles de ingresos procedentes de la enseñanza en relación con los gastos de enseñanza y otros servicios académicos y los ingreso procedentes de cuotas por habitación y comida en relación con los gastos de alojamiento y servicios de alimentación es por lo general más significativa que los totales de los elementos agregados de ingresos, como enseñanza y cuotas de estudiantes o elementos agregados de gastos, como salarios, calefacción, electricidad o provisiones. El Board cree que quienes preparan los estados financieros están más capacitados para juzgar en qué medida utilizar los estados financieros o las notas a los mismos

para proporcionar información desagregada sobre los distintos elementos de ingresos o gastos y que este Statement no necesita limitar esos juicios.

#### CLASIFICACION DE PARTIDAS COMO RESTRINGIDAS O NO RESTRINGIDAS POR EL DONANTE

119. Este Statement generalmente especifica informar sobre un ingreso, gasto, ganancia o pérdida como un incremento o disminución de los activos netos no restringidos a menos que el uso del activo recibido esté limitado por restricciones del donante. Esa decisión es consistente con y procede de las decisiones tomadas en el Statement 116, que establece los standards de reconocimiento, medida y clasificación de las aportaciones recibidas. El Párrafo 21 de este Statement describe una guía básica de clasificación de aportaciones en restringidas por el donante y no restringidas. Los párrafos 120-137 comentan consideraciones sobre dos elementos de clasificación que surgieron con la Invitation to Comment: clasificar el incremento neto de los fondos de dotación y clasificar los gastos.

#### CLASIFICACION DEL INCREMENTO NETO DE LAS INVERSIONES DE LOS FONDOS DE DOTACION CON RESTRICCIONES IMPUESTAS POR EL DONANTE

120. La Invitation to Comment pedía comentarios sobre la clasificación del incremento neto en las inversiones de los fondos de dotación con restricciones impuestas por el donante. Preguntaba si las organizaciones no lucrativas deberían inicialmente reflejar las ganancias y pérdidas como permanentemente restringidas o reflejar el incremento neto excedente del principal originar como no restringido o temporalmente restringido, según los fines y usos especificados por el donante.

121. En el párrafo 187 de su informe, el grupo especial del AICPA recomendó que "las ganancias y pérdidas de las inversiones de activos netos permanentemente restringidos se reflejarían inicialmente como permanentemente restringidas y el importe de las ganancias netas disponibles para su uso por la organización se revelarían en las notas a los estados financieros". También decía, "En la medida en que las ganancias netas acumuladas fueran apropiadas para su uso por la organización de acuerdo con la ley, tales cantidades deberían presentarse como reclasificaciones de capital". Muchos de los que respondieron a la Invitation to Comment estuvieron de acuerdo con la recomendación para reflejo inicial y aclaraciones, pero algunos dijeron que ciertas cantidades subsiguientemente apropiadas por el consejo de la organización son "reclasificaciones operativas" más que "reclasificaciones de capital".

122. Las respuestas que no estaban de acuerdo con la recomendación del AICPA de reflejar al principio las ganancias netas como permanentemente restringidas ponían en duda la conveniencia de esa clasificación y la necesidad de una subsiguiente reclasificación. En general decían que si las ganancias netas estaban disponibles para su uso por parte de la organización, esas ganancias no eran permanentemente restringidas y clasificarlas como tales podría inducir a error. El Board estuvo de acuerdo y concluyó que no es necesario aplazar el reconocimiento de ganancias netas disponibles en activos netos no restringidos o temporalmente restringidos hasta el momento en que el consejo de la organización decida apropiarse de ellos para su uso. Las decisiones sobre cuándo gastar recursos no tienen que ver con esta cuestión, que es si los recursos están disponibles para ser gastados.

123. El Board concluyó que las organizaciones no lucrativas debían clasificar ganancias y pérdidas de los fondos de dotación permanente de acuerdo con las conclusiones fundamentales del Board para las contribuciones recibidas. O sea, los activos netos restringidos como consecuencia únicamente de una estipulación del donante que limita el uso por la organización de los activos netos o procedente de una ley que amplíe la estipulación del donante a los incrementos (incluyendo las ganancias de las propiedades) y disminuciones de esos activos netos.

124. El Board cree que hay un acuerdo general en que, por ejemplo, si un donante estipula que las ganancias netas se añadan al principal de su donación hasta que el fondo donado más las ganancias acumuladas lleguen a un determinado nivel en dólares, las ganancias serán permanentemente restringidas. Este punto de vista se ve apoyado también por los comentarios a la Sección 3 del Uniform Management of Institutional Funds Act (Uniform Act), que desde su desarrollo en 1.972 se ha venido adoptando en varias formas por al menos 29 estados y el Distrito de Columbia. La Uniform Act dice, "Si el instrumento de una donación expresa o indica de alguna otra forma la intención del donante de que el consejo de administración no puede apropiarse del incremento neto en el valor del fondo, sus deseos prevalecerán. "La Sección 3 también prohíbe dar a entender una restricción sobre el gasto del incremento neto a partir de un juego de palabras comunmente utilizado en los instrumentos de donación:

Una restricción sobre el gasto del incremento neto no puede inducirse de la designación de una donación como fondo de dotación, o de una instrucción o autorización en el instrumento de donación aplicable de usar sólo "los ingresos", "el interés", "los dividendos", o "las rentas, resultados o beneficios", o "preservar el principal intacto", o una instrucción que contenga otras palabras de similar significado.

125. El Board cree que de hecho el elemento relevante es uno ¿Existen restricciones impuestas por el donante que imposibiliten

el uso de ganancias y pérdidas (incremento neto) del fondo de dotación, ya sea como resultado de una estipulación explícita o implícita del donante, ya sea por ley?. El Board cree que dado que las estipulaciones del donante y la ley varían, las organizaciones no lucrativas deben valorar los hechos y circunstancias relevantes de sus donaciones al fondo de dotación y sus leyes relevantes para determinar si el incremento neto en el fondo de dotación está disponible para su gasto o tiene una restricción permanente.

126. Algunos directores de colegios y universidades han expresado una gran preocupación por que instituciones del mismo estado puedan interpretar las leyes estatales de forma diferente. Atribuyen esa preocupación a las diversas interpretaciones sobre las previsiones de la Uniform Act, en particular las de la Sección 2, "Appropriation of Appreciation" y la Sección 6, "Standard of Conduct". El Board consideró esa preocupación y consideró específicamente la Uniform Act. Las secciones 2 y 6 de la Uniform Act establecen que:

El consejo de dirección puede destinar a gastos para los usos y fines para los cuales se establece, un fondo de dotación tanto como el incremento neto, realizado o no, en el valor real de los activos de un fondo de dotación sobre el valor histórico en dólares del fondo de acuerdo con el estándar establecido en la Sección 6. En la administración de las facultades para apropiarse del incremento, ... los miembros del consejo de administración ejercerán sus actividades con cuidado y prudencia de acuerdo con los hechos y circunstancias que prevalezcan en el momento de la acción o decisión. Al hacerlo considerarán las necesidades de la institución a largo y a corto plazo para cumplir sus fines educativos, religiosos, caritativos u otros fines benéficos, sus necesidades financieras actuales y previstas, el rendimiento total esperado de sus inversiones, las tendencias del nivel de precios y las condiciones económicas generales.

127. Las interpretaciones difieren en la medida en que, si la hay, el estándar de cuidado y prudencia excluye el uso del incremento neto. Algunos componentes creen que la Uniform Act apoya el punto de vista tradicional de que las ganancias obtenidas de la inversión del fondo de dotación no eran disponibles a menos que el consejo de administración haga un juicio positivo sobre la prudencia de gastar esas ganancias. Otros, incluyendo miembros del Board, creen que la responsabilidad de ejercer las actividades con cuidado y prudencia al determinar si gastar el incremento neto es similar a las responsabilidades fiduciarias que existen para todos los recursos benéficos bajo el control de una organización. Este último punto de vista está de acuerdo con la página 5 del Prefatory Note to the Uniform Act, que dice:



La Uniform Act autoriza el gasto del incremento de acuerdo con el estandard de cuidado y prudencia en los negocios. Parece imprudente establecer un estatuto de estandards más precisos. Imponer una mayor restricción impediría la adaptación a las necesidades particulares de las diferentes instituciones. El estandard de cuidado es el de un razonable y prudente director de una corporación no lucrativa -de forma similar a un director de una empresa de negocios- que parece más apropiado que el tradicional Prudent Man Rule aplicable a los fideicomisarios privados...

128. Algunos estados han adoptado formas modificadas de la Uniform Act y en algunos casos esas modificaciones pueden ser sustantivas y relevantes para la clasificación de las ganancias netas. Por ejemplo, al menos un estado (Rhode Island) establece que "el valor histórico en dólares" de un fondo de dotación, como se define en la Uniform Act, se ajustará para reflejar el cambio, si lo hay, en el poder adquisitivo del valor en dólares históricos del fondo. Esta modificación es sustantiva porque exige cambios en el importe del valor inicial en dólares históricos. Así, la parte de incremento neto que exceda del valor inicial en dólares históricos necesario para cubrir los ajustes al poder adquisitivo deben ser retenidos y, teniendo en cuenta la historia económica pasada y las previsiones de inflación continua, interpretar y clasificar esa cantidad como permanentemente restringida podría ser una interpretación fiel. Más estados, sin embargo, no han adoptado previsiones explícitas que fijen estandards más explícitos o impongan una mayor restricción que un estandard de cuidado y prudencia ordinarios en los negocios citados más arriba.

129. El Board concluyó que no es necesaria una interpretación definitiva de la Uniform Act o una crítica a la misma. El Board decidió que este Statement exigiría informar de las ganancias y pérdidas del fondo de dotación que reflejen adecuadamente los hechos y circunstancias relevantes. De acuerdo con esto, el Board concluyó que si la ley de la jurisdicción relevante, tal como se interpreta por el consejo de la organización, establece restricciones permanentes a una parte de su incremento neto, esa cantidad se recogerá como activos netos permanentemente restringidos en los estados financiero de la organización. En ausencia de tal ley o de una restricción permanente explícita o claramente implícita del donante, el incremento neto se recogerá como no restringido si el ingreso del fondo de dotación es no restringido o temporalmente restringido si el beneficio del fondo de dotación está temporalmente restringido por el donante.

130. El Board también concluyó que para llevar a cabo las previsiones de este Statement, es necesario que el consejo de la organización tenga libertad de interpretación tanto por razones de concepto como prácticas, especialmente para instituciones de estados con la Uniform Act. La Sección 1(5) de la Uniform Act

define "el valor en dólares históricos" de un fondo de dotación e incluye comentarios que proporcionan una guía adicional. También establece que "la determinación del valor en dólares históricos hecha de buena fe por la institución es concluyente". De acuerdo con esto, el Board cree que es apropiado que este Statement establezca que el incremento neto se clasifique de acuerdo con esas determinaciones concluyentes de buena fe hechas por el consejo de la institución.

131. Las respuestas al Exposure Draft que comentaban las previsiones del párrafo 22 de este Statement expresaban diferentes punto de vista; aunque muchos estaban de acuerdo, muchos siguen creyendo que la Uniform Act exige la retención de algunas ganancias o que las interpretaciones de la Uniform Act son inconsistentes. En este momento, el Board no tiene razones para creer que los consejos de administración interpretarán hechos y circunstancias similares, incluyendo normas del estado, de formas significativamente diferentes. Mejor aún, el Board cree que existen ampliar oportunidades para que los directores y funcionarios de colegios, universidades, museos y otras organizaciones eviten ese problema observado. Las consultas con otros, incluyendo consejo de la corporación, auditores externos, asociaciones del sector, procuradores generales, sociedades estatales de CPA's y otras instituciones tienen por lo general un resultado de común entendimiento y conclusiones sobre temas legales del estado y locales.

132. Algunos de los que respondieron propusieron cuestiones sobre la forma de recoger las pérdidas en las inversiones y solicitaban guía sobre presentación y si la ley exige la devolución de ganancias previamente apropiadas para los activos no restringidos. Sus preguntas generalmente estaban relacionadas con hechos y circunstancias específicos y su reflejo por lo general seguirá los requisitos, si los hay, de las leyes correspondientes. El Board planea considerar esos y otros temas de la contabilidad de las inversiones en una parte subsiguiente de su proyecto sobre organizaciones no lucrativas.

#### CLASIFICACION DE LOS GASTOS COMO NO-RESTRINGIDOS

133. La Invitation to Comment preguntaba si todos los gastos se clasificarían como reducciones de los activos netos no restringidos o, si no, si los gastos financiados con recursos restringidos deberían registrarse como reducciones en las clases de activos netos permanente o temporalmente restringidos. El grupo especial del AICPA recomendó que todos los gastos se reflejasen en las clases de activos netos no restringidos. El Párrafo 193 de su informe decía, "Algunos miembros creen que todos los gastos se presentarán en [la clase de activos netos] no restringida porque los gastos son consumo de recursos, causando que todas las restricciones relativas a éstos expiren". El grupo especial también destacó que una reclasificación de

recursos desde los activos netos temporalmente restringidos a los activos netos no restringidos puede presentarse cuando se usen recursos restringidos para financiar gastos de una subvención restringida.

134. Las respuestas a la Invitation to Comment expresaban puntos de vista mezclados. Aunque muchos estaban de acuerdo con el grupo especial del AICPA, muchos no. Quienes no estaban de acuerdo generalmente decían que (a) las reclasificaciones eran confusas y que una reducción directa en los activos netos temporalmente restringidos es fácil de comprender, (b) los ingresos y gastos se relacionan unos con otros y deben presentarse juntos, o (c) deben permitirse ciertas excepciones específicas.

135. El Board concluyó que las organizaciones no lucrativas recogerán gastos y reducciones en los activos netos no restringidos. Identificar o destinar fuentes de ingresos con restricciones para financiar gastos específicos no da lugar a un gasto con restricciones. Más aún, los gastos son el resultado de decisiones de la dirección de una organización sobre actividades a llevar a cabo y sobre cómo y cuando deben usarse unos determinados recursos. El Board cree que la confusión percibida sobre las reclasificaciones puede evitarse con la denominación adecuada en los estados financieros y recogiendo esas partidas por separado y en grupos razonablemente homogéneos como exige el párrafo 19.

136. Más aún, aunque algunas respuestas a la Invitation to Comment y el Exposure Draft decían que recoger determinados gastos como una reducción en la clase de activos netos restringida es más sencillo o más comprensible, el Board cree que esa forma de informar tiene desventajas que tienen un mayor peso que la simplicidad percibida. Dado que los gastos a menudo ocurren meses o años después de que se reciben y reconocen en los estados financieros las respectivas ayudas restringidas, recoger un gasto en la clase de activos netos restringidos no necesariamente lograría el "emparejamiento" de ingresos y gastos que algunos de los que respondieron deseaban. Más aún, recoger gastos del período en curso en la clase de activos netos temporalmente restringida con donaciones restringidas para su uso en un período futuro puede ocasionar una mayor confusión, particularmente para aquellos usuarios de los estados financieros que creen que los ingresos y gastos de un período están necesariamente relacionados unos con otros.

137. Unos pocos respondieron al Exposure Draft diciendo que cierta información actualmente disponible para ellos puede perderse si todos los gastos se recogen en la clase de activos netos no restringidos. Generalmente, expresaron preocupación por que la medida en que los gastos de una organización dependen de aportaciones restringidas pueda quedar clara en sus estados financieros. El Board cree que esa inquietud generalmente queda satisfecha con los requisitos que establece este Statement de

distinguir entre ingresos y ganancias restringidos y no restringidos por el donante y presentar estas y otras partidas en grupos razonablemente homogéneos.

#### INFORMACION SOBRE IMPORTES BRUTOS DE LOS INGRESOS POR EVENTOS ESPECIALES

138. El Párrafo 24 de este Statement exige recoger los importes brutos de ingresos y gastos. El Board concluyó que la información sobre tales importes es esencial para "proporcionar información sobre los importes y tipos de flujos de entrada y de salida de recursos durante un período" (Concepts Statement 4, párrafo 48). Esa información es útil para que los usuarios de los estados financieros comprendan y valoren las operaciones y actividades en curso principales o centrales de una organización. Unos pocos de los que respondieron al Exposure Draft dijeron que la práctica actual de recoger los ingresos y costes directos de los hechos especiales por su importe neto debe permitirse. Tal como el párrafo 25 explica, las organizaciones pueden recoger los importes netos de sus operaciones especiales si proceden de transacciones periféricas o incidentales. Sin embargo, los denominados hechos especiales a veces son actividades en curso y principales; si es así, las organizaciones deben informar de los ingresos y gastos brutos de esas actividades.

#### ESTADO DE CASH FLOWS

139. El Board concluyó que un estado de cash flows debe proporcionar información relevante sobre los ingresos y pagos de una organización durante un período. El Statement 95 estableció standards para la información a proporcionar por el estado de cash flows de una empresa de negocios. El párrafo 69 del Statement 95 dice que "la exclusión de las organizaciones no lucrativas del ámbito del [Statement 95] sólo significa que el Board aún no ha decidido si a las organizaciones no lucrativas debe exigírseles proporcionar un estado de cash flows". El Board concluyó, en este Statement, que las previsiones del Statement 95 son en general aplicables a las organizaciones no lucrativas.

140. La Invitation to Comment pedía comentarios a las previsiones del Statement 95 y si aplicarlas o modificarlas para hacerlas aplicables a las organizaciones no lucrativas. El grupo especial del AICPA recomendó aplicar muchas de las previsiones del Statement 95. En general quienes respondieron a la Invitation to Comment estuvieron de acuerdo al igual que muchos de los que respondieron al Exposure Draft.

## MODIFICACION A LA DESCRIPCION DE CASH FLOWS

141. La Invitation to Comment preguntaba si las partidas identificados por el grupo especial del AICPA como "cash flows de capital" debían recogerse como operativas, de inversión o como una categoría separada de cash flows. El grupo especial del AICPA recomendaba crear una cuarta categoría para reflejar los cash flows de capital, que definió en el párrafo 255 de su informe para "incluir todas las donaciones con restricciones permanentes y las recepciones de efectivo temporalmente restringidas por los donantes para propiedades, plante y equipos y todos aquellos que no son inmediatamente disponibles para operaciones, tales como fondos de dotación a plazo y donaciones sujetas a un usufructo vitalicio". Muchos respondieron a la Invitation to Comment manifestando su acuerdo; sin embargo, varias respuestas, decían que una nueva categoría podía ser mal interpretada y confundir y no es necesaria.

142. En el párrafo 254 de su informe, el grupo especial del AICPA decía que "las transacciones que supusieran cambios en activos netos permanente o temporalmente restringidos para los que las restricciones parece que van a durar un largo período de tiempo, no se adecuan fácilmente a las categorías señaladas en el FASB Statement nº 95". Los que no estaban de acuerdo con la recomendación del grupo especial generalmente aducían que los "cash flows de capital" pueden recogerse adecuadamente como actividades de financiación. Algunos también sugerían que los cash flows de financiación podían presentarse en dos secciones: cash flows de endeudamiento y cash flows de capital.

143. El Board concluyó que crear una cuarta categoría de cash flows para acomodar los flujos de entrada de las organizaciones no lucrativas descritos por el grupo especial del AICPA como cash flows de capital no es necesario ni deseable. El Board cree que una nueva categoría ocasionaría nuevas diferencias en la terminología y las definiciones entre las organizaciones no lucrativas y las empresas de negocios y entre las organizaciones no lucrativas y las entidades gubernamentales y esas diferencias pueden ocasionar más confusión que claridad. El Párrafo 15 del GASB Statement nº 9, Reporting Cash Flows of Proprietary and Nonexpendable Fund Accounting, que exige a las entidades gubernamentales clasificar los cobros y pagos como procedentes de actividad, financiación no de capital, financiación de capital y similares, o actividades de inversión, usa términos parecidos que tienen una definición diferente a la de los recogidos en el Statement 95 y los recomendados por el grupo especial del AICPA.

144. El Board concluyó que la comparabilidad de los informes aumentaría si tanto las empresas de negocios como las organizaciones no lucrativas informan de sus cash flows utilizando las mismas clasificaciones y definiciones. Definiciones e informes comunes ayudarían a intensificar la

comprensión por parte de los usuarios de la información proporcionada por el estado de cash flows. Aunque el GASB Statement 9 establece definiciones diferentes, colegios, universidades, hospitales y otras organizaciones pueden, de acuerdo con este Statement, subdividir las categorías de cash flows para incluir en su estado de cash flows información razonablemente comparable si no la misma que en las entidades gubernamentales.

145. Para llevar a cabo la conclusión del Board, este Statement modifica el Statement 95 para extender su objetivo a las organizaciones no lucrativas y ampliar la descripción de actividades de financiación del párrafo 18 del Statement 95 para abarcar las recepciones de recursos que por decisión del donante deban usarse para fines a largo plazo. Esa categoría de transacciones no se tuvo en cuenta cuando se emitió el Statement 95. Este Statement también modifica el párrafo 19 para incluir en su lista de flujos de entrada de las actividades de financiación las contribuciones recibidas y los ingresos de las inversiones que por condición del donante están restringidas para fines de adquisición, construcción o mejora de las propiedades, plante, equipo, u otros activos de largo duración o para establecer o incrementar el fondo de dotación permanente o a plazo.

#### INFORMACION SOBRE CASH FLOWS NETOS DE LAS ACTIVIDADES

146. La Invitation to Comment preguntaba si debía exigirse a las organizaciones no lucrativas informar de los flujos de caja procedentes de las actividades usando el método directo y, en su caso, si deberían proporcionar un estado de conciliación. El grupo especial del AICPA estudió las ventajas del método directo y del indirecto de presentación de los cash flows de actividades operativas, en el párrafo 260, en el que decía que "cree que el método directo de información sería más útil para quienes preparan los estados financieros de las organizaciones no lucrativas y para sus usuarios". Recomendaba exigir a las organizaciones no lucrativas presentar sus estados de cash flows usando el método directo de presentación. Una mayoría significativa de las respuestas no estaba de acuerdo. Las respuestas por lo general decían que debería permitirse a las organizaciones no lucrativas la opción de presentar los cash flows netos de las actividades operativas usando el método indirecto tal como se permite a las empresas de negocios, por razones similares a las tratadas en el Statement 95.

147. El Board coincidió con estas respuestas y concluyó que, de acuerdo con el Statement 95, debe estimularse a las organizaciones no lucrativas a usar el método directo de información de los cash flows netos de las actividades operativas y permitirseles usar el método indirecto. Las ventajas y desventajas de cada uno de los métodos y las consideraciones del

Board se trataron en los párrafos 106-121 del Statement 95. Más específicamente, el párrafo 119 dice:

El Board cree que tanto el método directo como el indirecto proporcionan información potencialmente importante. La aproximación más completa y probablemente más útil sería usar el método directo en el estado de cash flows y proporcionar un cuadro de conciliación del ingreso neto y el cash flow neto de las actividades operativas aparte -de ese modo recoger los beneficios de ambos métodos mientras se mantiene la atención en el estado de cash flows sobre los cobros y pagos. Este Statement anima a las empresas a seguir esta planteamiento. Aunque muchos proveedores y usuarios de estados financieros tienen poca o nula experiencia y una limitada familiaridad con el método directo, en tanto ambos tienen una gran experiencia con el método indirecto. No sólo hay dudas sobre la capacidad de las empresas para determinar importes brutos de cobros y pagos operativos,... sino también poca información disponible sobre las categorías específicas de cobros y pagos operativos más significativos.

148. El Board concluyó que esas observaciones también eran aplicables a las organizaciones no lucrativas, que generalmente tienen poca experiencia en la presentación de estados de cash flows. Este Statement también aclara que las organizaciones no lucrativas que presenten un cuadro de conciliación cuando usen el método directo o que usen el método indirecto deben conciliar el cambio en los activos netos como se recoge en un estado de actividades para los cash flows netos de las actividades operativas. El Board cree que la conciliación del cambio en activos netos es consistente con la presentación de información enfocada a los cash flows de la entidad en su conjunto.

#### CASH FLOWS DE COMPRAS Y VENTAS DE VALORES NEGOCIABLES

149. Algunos de los que respondieron al Exposure Draft decían que recoger los importes brutos de compras y ventas de valores negociables, en particular de los que forman parte de los fondos de dotación, puede ser engañoso, inapropiado o ambas cosas. Algunos sugerían que dado que los fondos de dotación permanentes, exigen la reinversión de los flujos de entrada procedentes de la venta de títulos, los cash flows de salida, que son desembolsos no discrecionales para mantener el fondo de dotación existente, no son disponibles y la aparición de esas entradas y salidas en el estado de cash flows puede equivocar a los usuarios fácilmente. El Board cree que es apropiado recoger esos cash flows como actividades de inversión -actividades no operativas- y por lo general comprensible para los usuarios de los estados financieros. Más aún, el Board cree que, por razones

similares a las tratadas en los párrafos 97-99 del Statement 95, distribuir las transacciones para las inversiones entre transacciones no discrecionales para mantener o ampliar los fondos de dotación permanentes y desembolsos discrecionales para mantener o ampliar los fondos de dotación designados por el consejo sería necesariamente arbitraria y añadiría costes adicionales que serían superiores a los beneficios obtenidos.

#### FECHA DE ENTRADA EN VIGOR Y PERIODO TRANSITORIO

150. El Exposure Draft proponía que este Statement sería efectivo con carácter general para los estados financieros anuales emitidos para los ejercicios que comenzaran después del 15 de diciembre de 1.994. El Board decidió un plazo amplio principalmente para coordinar su implementación con el Statement 116. El Board también observó que este tiempo extenso sería útil para organizaciones que no han determinado el valor histórico en dólares de sus fondos de dotación permanentes. Muchas respuestas estaban de acuerdo con que la fecha de entrada en vigor proporcionaría el tiempo adecuado a las organizaciones para poner al día sistemas y recoger la información necesaria para preparar la información básica exigida por este Statement.

151. Sin embargo, una asociación nacional representando a unas 400 organizaciones de servicios humanitarios (y algunos más de los que respondieron) pedían una demora adicional de un año para las pequeñas organizaciones no lucrativas. Cerca de un tercio de los miembros de la asociación tienen presupuestos anuales inferiores a un millón de dólares y la asociación decía que un período transitorio mayor les permitiría tener tiempo suficiente para utilizar la experiencia inicial obtenida por las mayores organizaciones y CPA's. Creían que esa experiencia les ayudaría a conseguir medios con costes más efectivos para implementar este Statement y el Statement 116. Los miembros del Board creen que en general no es necesario un mayor aplazamiento. Sin embargo, dado que las pequeñas organizaciones a veces dependen de voluntarios externos y son particularmente sensibles a cualquier incremento sobre sus costes, el Board decidió conceder un año de demora para las organizaciones con unos activos totales inferiores a cinco millones y menos de un millón de dólares de gastos anuales.

152. Se estimula a una aplicación anterior de este Statement. Aplicarlos pronto puede ocasionar una cierta erosión en la comparabilidad de la información durante el período transitorio; sin embargo, el Board concluyó que los beneficios de la información obtenida permitiendo una aplicación más temprana tienen un mayor peso que sus desventajas. En general, quienes respondieron al Exposure Draft estuvieron de acuerdo.



## APENDICE C

## EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

153. Este apéndice proporciona ejemplos de estados de balance, cuentas de pérdidas y ganancias y estados de cash flow. Estos ejemplos sólo pretenden ser eso; presentar sólo unos pocos de los formatos permitidos. Otros formatos o niveles de detalle pueden ser apropiados para ciertas circunstancias. Se anima a las organizaciones a proporcionar información en formas que sean más relevantes y comprensibles para donantes, acreedores y otros usuarios externos de los estados financieros. El Board anima a las organizaciones a proporcionar estados financieros comparativos; sin embargo, por simplicidad, los estados de actividad y estados de cash flows ilustrativos proporcionan la información para un sólo período.

154. Los ejemplos también incluyen ciertas notas a los estados financieros para materias tratadas en este Statement. Las notas explicativas no intentan ilustrar de conformidad con todos los principios de contabilidad generalmente aceptados y los principios y prácticas de contabilidad e información específicos.

155. El sombreado se utiliza para destacar ciertos totales básicos que deben figurar en los estados financieros para cumplir las previsiones de este Statement. Este Statement exige no sólo presentar ciertos totales básicos sino también los componentes de esos agregados; por ejemplo, exige presentar información sobre los importes brutos de partidas de ingresos y gastos y cobros y pagos.

## BALANCE

156. Se presenta un balance que ordena activos y pasivos en base a su liquidez relativa. Por ejemplo, el efectivo y las contribuciones a cobrar con restricciones del donante para invertir en terrenos, edificios y equipos no se incluyen en las partidas de "efectivo y similares" o "contribuciones a cobrar". Más bien, esas partidas se recogen como "activos restringidos para invertir en terrenos, construcciones y equipo" y están ordenados junto a "terrenos, construcciones y equipo"; el efectivo y similares de los fondos de dotación permanentes retenidos temporalmente hasta que se identifiquen las oportunidades adecuadas de inversión a largo plazo, se incluyen en la clasificación "inversiones a largo plazo". También pueden ordenarse activos y pasivos por su relación con las clases de activos netos, como corrientes y no corrientes, o de otras formas. Se proporcionan estados de situación financiera

comparativos para facilitar la comprensión del estado de cash flows.

ORGANIZACION NO LUCRATIVA  
BALANCE  
30 DE JUNIO, 1.9X1 Y 1.9X0  
(en miles)

	1.9X1	1.9X0
<b>ACTIVOS:</b>		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES.....	\$ 75.....	\$ 460
CUENTAS E INTERESES A COBRAR.....	2.130.....	1.670
INVENTARIOS Y GASTOS ANTICIPADOS.....	610.....	1.000
CONTRIBUCIONES A COBRAR.....	3.025.....	2.700
INVERSIONES A CORTO PLAZO.....	1.400.....	1.000
ACTIVOS RESTRINGIDOS PARA INVERSION EN TERRENOS, CONSTRUCCIONES Y EQUIPO.....	5.210.....	4.560
TERRENOS, CONSTRUCCIONES Y EQUIPO.....	61.700.....	63.590
INVERSIONES A LARGO PLAZO.....	218.070.....	203.500
<b>TOTAL ACTIVOS.....</b>	<b>292.220.....</b>	<b>278.480</b>
<b>PASIVOS Y ACTIVOS NETOS:</b>		
CUENTAS A PAGAR.....	2.570.....	1.050
ANTICIPO A REEMBOLSAR.....		650
SUBVENCIONES A PAGAR.....	875.....	1.300
FACTURAS A PAGAR.....		1.140
ANUALIDADES OBLIGATORIAS.....	1.685.....	1.700
DEUDAS A LARGO PLAZO.....	5.500.....	6.500
<b>TOTAL PASIVOS.....</b>	<b>10.630.....</b>	<b>12.340</b>
<b>ACTIVOS NETOS:</b>		
NO RESTRINGIDOS.....	115.228.....	103.670
TEMPORALMENTE RESTRINGIDOS (NOTA B).....	24.342.....	25.470
PERMANENTEMENTE RESTRINGIDOS (NOTA C).....	142.020.....	137.000
<b>TOTAL ACTIVOS NETOS.....</b>	<b>281.590.....</b>	<b>266.140</b>
<b>TOTAL PASIVOS Y ACTIVOS NETOS.....</b>	<b>292.220.....</b>	<b>278.480</b>

## CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

157. Se presentan tres formatos de estado de actividades. Cada formato tiene ciertas ventajas. El Formato A presenta la información en una sola columna. Este formato se acomoda fácilmente a la presentación de información comparativa de varios años. El Formato B recoge la misma información en formato columnar, con una columna para cada clase de activos netos y añade una columna de totales opcional. Ese formato evidencia que los efectos de las expiraciones de las restricciones de los donantes generan reclasificaciones entre las clases de activos netos. También se acomoda a la presentación de información agregada sobre contribuciones e ingresos de las inversiones para la entidad como un todo. El Formato C recoge la información en dos estados con cifras globales a partir de un estado de ingresos, gastos y otros cambios en los activos netos no restringidos (Parte 1 de 2) articulado con un estado de cambios en activos netos (Parte 2 de 2). Se ilustran formatos alternativos para el estado de cambios en activos netos - una sola columna o multicolumnar. El Formato C, de dos estados, centra su atención en los cambios en activos netos no restringidos. Ese formato puede ser preferible para organizaciones que excluyen de sus actividades "operativas" la recepción de ingresos y ganancias de contribuciones con restricciones del donante e ingresos de las inversiones. Para facilitar la comparación de los formatos, se usa el mismo nivel de agregación en cada uno de los estados de actividades.

158. Los tres estados de actividades ilustrativos muestran partidas de ingresos y ganancias primero, después gastos y por fin pérdidas; las reclasificaciones, que deben reflejarse por separado, se presentan con ingresos y ganancias. Esas partidas pueden colocarse de otras formas y pueden incluirse otros subtotales. Por ejemplo, las partidas pueden ordenarse como (a) ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, y reclasificaciones al final, o (b) ciertos ingresos, menos los gastos directamente relacionados, seguidos por un subtotal, después otros ingresos, otros gastos, ganancias y pérdidas y reclasificaciones. El párrafo 167 proporciona un ejemplo que muestra cómo pueden ordenarse las partidas para distinguir entre actividades operativas y no operativas o para hacer otras distinciones, si se desea.

159. Aunque las cuentas de pérdida y ganancias ilustrativas presentan los gastos por función, puede hacerse por su clasificación natural en los estados con clasificación funcional aclarado en las notas.

FORMATO A
-----------

ORGANIZACION NO LUCRATIVA  
CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS  
AÑO FINALIZADO EL 30 DE JUNIO, 1.9X1  
(en miles)

## CAMBIOS EN ACTIVOS NETOS NO RESTRINGIDOS:

## INGRESOS Y GANANCIAS:

CONTRIBUCIONES.....	\$ 8.640
CUOTAS.....	5.400
INGRESOS DE INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E)	5.600
OTROS INGRESOS DE INVERSIONES (NOTA E).....	850
GANANCIAS NETAS NO REALIZADAS Y REALIZADAS	
EN INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....	8.228
OTROS.....	150

TOTAL INGRESOS Y GANANCIAS NO RESTRINGIDOS	28.868
--	--------

## ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE SUS RESTRICCIONES (NOTA D):

LIQUIDACION DE LAS RESTRICCIONES DEL PROGRAMA..	11.990
LIQUIDACION DE LAS RESTRICCIONES DE ADQUI-	
SION DE EQUIPOS.....	1.500
EXPIRACION DE RESTRICCIONES TEMPORALES.....	1.250

TOTAL ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE SUS RESTRICCIONES.....	14.740
--	--------

TOTAL INGRESOS, GANANCIAS Y OTROS NO RESTRINGIDOS.....	43.608
---	--------

## GASTOS Y PERDIDAS:

PROGRAMA A.....	13.100
PROGRAMA B.....	8.540
PROGRAMA C.....	5.760
GESTION Y GENERALES.....	2.420
OBTENCION DE FONDOS.....	2.150

TOTAL GASTOS (NOTA F).....	31.970
PERDIDA INCENDIO.....	80

TOTAL GASTOS Y PERDIDAS.....	32.050
------------------------------	--------

INCREMENTO EN ACTIVOS NETOS NO RESTRING..	11.558
---	--------

## CAMBIOS EN ACTIVOS NETOS TEMPORALMENTE RESTRINGIDOS:

CONTRIBUCIONES.....	8.110
INGRESOS DE INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E) ..	2.580
GANANCIAS NETAS NO REALIZADAS Y REALIZADAS EN INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....	2.952
PERDIDA ACTUARIAL EN ANUALIDADES OBLIGATORIAS..	(30)
ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE RESTRIC. (NOTA D)...	(14.740)

---

DECREMENTO EN ACTIVOS NETOS TEMPORALMENTE RESTRINGIDOS.....	(1.128)
--	---------

---

## CAMBIOS EN ACTIVOS NETOS PERMANENTEMENTE RESTRINGIDOS:

CONTRIBUCIONES.....	280
INGRESOS DE INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E) ..	120
GANANCIAS NETAS NO REALIZADAS Y REALIZADAS EN INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....	4.620

---

INCREMENTO EN ACTIVOS NETOS PERMANENTEMENTE RESTRINGIDOS.....	5.020
--	-------

---

INCREMENTO EN ACTIVOS NETOS.....	15.450
----------------------------------	--------

---

ACTIVOS NETOS AL COMIENZO DEL AÑO.....	266.140
--	---------

---

ACTIVOS NETOS AL CIERRE DEL AÑO.....	281.590
--------------------------------------	---------

---

## FORMATO B

ORGANIZACION NO LUCRATIVA  
CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS  
AÑO FINALIZADO EL 30 JUNIO, 1.9X1  
(en miles)

	NO RESTRING.	TEMPORALM. RESTRINGIDOS	PERMAN. RESTRINGIDOS	TOTAL
INGRESOS, GANANCIAS Y OTRAS AYUDAS:				
CONTRIBUCIONES.....	8.640 .....	8.110 .....	280 .....	17.030
CUOTAS.....	5.400 .....			5.400
INGRESOS DE INVERSIONES A L/P (NOTA E)...	5.600 .....	2.580 .....	120 .....	8.300
INGRESOS DE OTRAS INVER- SIONES (NOTA E)...	850 .....			850
GANANCIAS NETAS NO REALI- ZADAS Y REALIZADAS EN INVERS. L/P (NOTA E)	8.228 .....	2.952 .....	4.620 .....	15.800
OTROS.....	150 .....			150
ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE RESTRICCIONES (NOTA D):				
LIQUIDACION RESTRICCIONES DEL PROGRAMA.....	11.990 .....	(11.990)		
LIQUIDACION RESTRICCIONES ADQUIS. ACTIVOS..	1.500 .....	(1.500)		
EXPIRACION DE RESTRICCIO- NES A PLAZO.....	1.250 .....	(1.250)		
TOTAL INGRESOS, GANANCIAS Y OTRAS AYUDAS.....	43.608 .....	(1.098) .....	5.020 .....	47.530
GASTOS Y PERDIDAS:				
PROGRAMA A.....	13.100 .....			13.100
PROGRAMA B.....	8.540 .....			8.540
PROGRAMA C.....	5.760 .....			5.760
GESTION Y GENERALES	2.420 .....			2.420
OBTENCION DE FONDOS	2.150 .....			2.150
TOTAL GASTOS (NOTA F).	31.970 .....			31.970
PERDIDA INCENDIO....	80 .....			80
PERDIDA ACTUARIAL EN ANUALIDADES OBLIGATORIAS		30 .....		30
TOT. GASTOS Y PERDIDAS	32.050 .....	30 .....		32.080
CAMBIO ACTIVOS NETOS	11.558 .....	(1.128) .....	5.020 .....	15.450
ACT. NETOS PRINC. AÑO	103.670 .....	25.470 .....	137.000 .....	266.140
ACT. NETOS AL CIERRE	115.228 .....	24.342 .....	142.020 .....	281.590

FORMATO C PARTE 1 DE 2
---------------------------

ORGANIZACION NO LUCRATIVA  
 ESTADO DE INGRESOS, GASTOS NO RESTRINGIDOS  
 Y OTROS CAMBIOS EN ACTIVOS NETOS  
 NO RESTRINGIDOS  
 AÑO CERRADO EL 30 JUNIO, 1.9X1  
 (en miles)

INGRESOS Y GANANCIAS NO RESTRINGIDOS:

CONTRIBUCIONES.....	\$ 8.640
CUOTAS.....	5.400
INGRESOS DE INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E)	5.600
OTROS INGRESOS DE INVERSIONES (NOTA E).....	850
GANANCIAS NETAS NO REALIZADAS Y REALIZADAS EN INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....	8.228
OTROS.....	150

TOTAL INGRESOS Y GANANCIAS NO RESTRINGIDOS	28.868
--	--------

ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE SUS RESTRICCIONES (NOTA D):

LIQUIDACION DE LAS RESTRICCIONES DEL PROGRAMA..	11.990
LIQUIDACION DE LAS RESTRICCIONES DE ADQUI- SION DE EQUIPOS.....	1.500
EXPIRACION DE RESTRICCIONES TEMPORALES.....	1.250

TOTAL ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE SUS RESTRICCIONES.....	14.740
--	--------

TOTAL INGRESOS, GANANCIAS Y OTROS NO RESTRINGIDOS.....	43.608
---	--------

GASTOS Y PERDIDAS:

PROGRAMA A.....	13.100
PROGRAMA B.....	8.540
PROGRAMA C.....	5.760
GESTION Y GENERALES.....	2.420
OBTENCION DE FONDOS.....	2.150

TOTAL GASTOS (NOTA F).....	31.970
PERDIDA INCENDIO.....	80

TOTAL GASTOS Y PERDIDAS.....	32.050
------------------------------	--------

INCREMENTO EN ACTIVOS NETOS NO RESTRING..	11.558
---	--------



FORMATO C PARTE 2 DE 2
---------------------------

ORGANIZACION NO LUCRATIVA  
 ESTADO DE CAMBIOS EN ACTIVOS NETOS  
 AÑO CERRADO EL 30 JUNIO, 1.9X1  
 (en miles)

ACTIVOS NETOS NO RESTRINGIDOS:

TOTAL INGRESOS Y GANANCIAS NO RESTRINGIDOS.....	28.868
ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE RESTRICCIONES (NOTA D)....	14.740
TOTAL GASTOS Y PERDIDAS NO RESTRINGIDOS.....	(32.050)
<hr/>	
INCREMENTO EN ACTIVOS NETOS NO RESTRINGIDOS.....	11.558

ACTIVOS NETOS TEMPORALMENTE RESTRINGIDOS:

CONTRIBUCIONES.....	8.110
INGRESOS DE INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....	2.580
GANANCIAS NETAS NO REALIZADAS Y REALIZADAS EN INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....	2.952
PERDIDA ACTUARIAL EN ANUALIDADES OBLIGATORIAS.....	(30)
ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE RESTRICCIONES (NOTA D)....	(14.740)
<hr/>	
REDUCCION EN ACTIVOS NETOS TEMPORALMENTE RESTRINGIDOS	(1.128)

ACTIVOS NETOS CON RESTRICCIONES PERMANENTES:

CONTRIBUCIONES.....	280
INGRESOS DE INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....	120
GANANCIAS NETAS NO REALIZADAS O REALIZADAS EN INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....	4.620
<hr/>	
INCREMENTO EN ACTIVOS NETOS PERMANENTEMENTE RESTRING.	5.020
<hr/>	
INCREMENTO EN ACTIVOS NETOS.....	15.450
<hr/>	
ACTIVOS NETOS AL COMIENZO DEL AÑO.....	266.140
<hr/>	
ACTIVOS NETOS AL CIERRE DEL AÑO.....	281.590
<hr/>	

FORMATO C PARTE 2 DE 2 ALTERNATIVA
--

ORGANIZACION NO LUCRATIVA  
 ESTADO DE CAMBIOS EN ACTIVOS NETOS  
 AÑO CERRADO EL 30 JUNIO, 1.9X1  
 (en miles)

	NO RESTRING.	TEMPORAL. RESTRING.	PERMANENT. RESTRING.	TOTAL
INGRESOS, GANANCIAS Y OTRAS AYUDAS:				
INGRESOS, GANANCIAS Y OTRAS AYUDAS NO RESTRINGIDOS.....	28.868			28.868
INGRESOS, GANANCIAS Y OTRAS AYUDAS, RESTRINGIDOS:				
CONTRIBUCIONES.....		8.110	280	8.390
INGRESOS DE INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....		2.580	120	2.700
GANANCIAS NETAS NO REALIZADAS Y REALIZADAS EN INVERSIONES A LARGO PLAZO (NOTA E).....		2.952	4.620	7.572
ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE RESTRICCIONES (NOTA D).....	14.740	(14.740)		
TOTAL INGRESOS, GANANCIAS Y OTRAS AYUDAS.....	43.608	(1.098)	5.020	47.530
GASTOS Y PERDIDAS:				
GASTOS Y PERDIDAS NO RESTRING.	32.050			32.050
PERDIDA ACTUARIAL EN ANUALIDADES OBLIGATORIAS.....		30		30
TOTAL GASTOS Y PERDIDAS.....	32.050	30		32.080
CAMBIO EN ACTIVOS NETOS.....	11.558	(1.128)	5.020	15.450
ACTIVOS NETOS PRINCIPIO DE AÑO	103.670	25.470	137.000	266.140
ACTIVOS NETOS CIERRE DE AÑO...	115.228	24.342	142.020	281.590

## ESTADO DE CASH FLOWS

160. Los estados de cash flows se presentan tanto usando el método directo como el indirecto de presentación de cash flows de las actividades operativas.

METODO DIRECTO
----------------

ORGANIZACION NO LUCRATIVA  
ESTADO DE CASH FLOWS  
AÑO CERRADO EL 30 JUNIO, 1.9X1  
(en miles)

## CASH FLOWS DE ACTIVIDADES OPERATIVAS:

EFFECTIVO RECIBIDO DE RECEPTORES DE SERVICIOS.....	5.220
EFFECTIVO RECIBIDO DE CONTRIBUCIONES.....	8.030
EFFECTIVO PROCEDENTE DE CONTRIBUCIONES A COBRAR...	2.615
INTERESES Y DIVIDENDOS RECIBIDOS.....	8.570
COBROS DIVERSOS.....	150
INTERESES PAGADOS.....	(382)
PAGOS EN EFFECTIVO A EMPLEADOS Y PROVEEDORES.....	(23.808)
SUBVENCIONES PAGADAS.....	(425)

---

EFFECTIVO NETO PARA ACTIVIDADES OPERATIVAS.....	(30)
---	------

---

## CASH FLOWS DE ACTIVIDADES DE INVERSION:

COBRADO DEL SEGURO CONTRA INCENDIOS DEL EDIFICIO.	250
COMPRA DE EQUIPOS.....	(1.500)
PRODUCTO DE LA VENTA DE INVERSIONES.....	76.100
INVERSIONES EFECTUADAS.....	(74.900)

---

EFFECTIVO NETO DESTINADO A ACTIV. DE INVERSION..	(50)
--	------

---

## CASH FLOWS DE ACTIVIDADES DE FINANCIACION:

## PROCEDENTE DE CONTRIBUCIONES RESTRINGIDAS PARA:

INVERSION EN EL FONDO DE DOTACION.....	200
INVERSION EN EL FONDO DE DOTACION A PLAZO.....	70
INVERSION EN PLANTA.....	1.210
INVERSION SUJETA A ACUERDOS ANUALES.....	200
	<hr/>
	1.680

## OTRAS ACTIVIDADES DE FINANCIACION:

INTERESES Y DIVIDENDOS RESTRINGIDOS PARA INVERS..	300
PAGOS DE OBLIGACIONES ANUALES.....	(145)
PAGOS DE NOTAS A PAGAR.....	(1.140)
PAGOS DE DEUDAS A LARGO PLAZO.....	(1.000)
	<hr/>
	(1.985)
	<hr/>
EFFECTIVO NETO USADO EN ACTIV. DE FINANCIAC....	(305)
	<hr/>
REDUCCION NETA DEL EFFECTIVO Y EQUIVALENTES.....	(385)
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL PRINCIPIO DE AÑO.....	460
	<hr/>
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL FINAL DEL AÑO.....	75
	<hr/>
	=====

## CONCILIACION DEL CAMBIO EN ACTIVOS NETOS CON EL EFFECTIVO NETO USADO EN ACTIVIDADES OPERATIVAS:

CAMBIO EN ACTIVOS NETOS.....	15.450
------------------------------	--------

## AJUSTES PARA CONCILIAR EL CAMBIO EN ACTIVOS NETOS CON EL EFFECTIVO NETO USADO PARA ACTIVIDADES OPERATIVAS:

DEPRECIACION.....	3.200
PERDIDA INCENDIO.....	80
PERDIDA ACTUARIAL EN ANUALIDADES OBLIGATORIAS.	30
INCREMENTO EN CUENTAS E INTERESES A COBRAR....	(460)
REDUCCION EN INVENTARIOS Y GASTOS ANTICIPADOS.	390
INCREMENTO EN CONTRIBUCIONES A COBRAR.....	(325)
INCREMENTO EN CUENTAS A PAGAR.....	1.520
REDUCCION EN ANTICIPO REINTEGRABLE.....	(650)
REDUCCION EN SUBVENCIONES A PAGAR.....	(425)
CONTRIBUCIONES RESTRINGIDAS PARA INVERS. A L/P	(2.740)
INTERESES Y DIVIDENDOS RESTRINGIDOS PARA	
INVERSIONES A LARGO PLAZO.....	(300)
GANANCIAS NETAS NO REALIZADAS Y REALIZADAS EN	
INVERSIONES A LARGO PLAZO.....	(15.800)
	<hr/>
EFFECTIVO NETO USADO EN ACTIVIDADES OPERATIVAS.	(30)
	<hr/>
	=====

## DATOS COMPLEMENTARIOS PARA ACTIVIDADES DE INVERSION Y FINANCIACION NO MONETARIAS:

DONACIONES DE EQUIPO.....	140
DONACION SEGURO DE VIDA LIBERADO, VALOR	
DE RESCATE.....	80

METODO INDIRECTO
------------------

ORGANIZACION NO LUCRATIVA  
ESTADO DE CASH FLOWS  
AÑO CERRADO EL 30 JUNIO, 1.9X1  
(en miles)

## CASH FLOWS DE ACTIVIDADES OPERATIVAS:

CAMBIO EN ACTIVOS NETOS.....	15.450
------------------------------	--------

## AJUSTES PARA CONCILIAR EL CAMBIO EN ACTIVOS NETOS CON EL EFECTIVO NETO DESTINADO A ACTIVIDADES OPERATIVAS:

DEPRECIACION.....	3.200
PERDIDA INCENDIO.....	80
PERDIDA ACTUARIAL EN ANUALIDADES OBLIGATORIAS.	30
INCREMENTO EN CUENTAS E INTERESES A COBRAR....	(460)
REDUCCION EN INVENTARIOS Y GASTOS ANTICIPADOS.	390
INCREMENTO EN CONTRIBUCIONES A COBRAR.....	(325)
INCREMENTO EN CUENTAS A PAGAR.....	1.520
REDUCCION EN ANTICIPO REINTEGRABLE.....	(650)
REDUCCION EN SUBVENCIONES A PAGAR.....	(425)
CONTRIBUCIONES RESTRINGIDAS PARA INVERS. A L/P	(2.740)
INTERESES Y DIVIDENDOS RESTRINGIDOS PARA INVERSIONES A LARGO PLAZO.....	(300)
GANANCIAS NETAS NO REALIZADAS Y REALIZADAS EN INVERSIONES A LARGO PLAZO.....	(15.800)

EFFECTIVO NETO USADO EN ACTIVIDADES OPERATIVAS.	(30)
---	------

=====

## CASH FLOWS DE ACTIVIDADES DE INVERSION:

PROCEDENTE SEGURO CONTRA INCENDIOS EDIFICIO...	250
COMPRA DE EQUIPO.....	(1.500)
PROCEDENTE DE LA VENTA DE INVERSIONES.....	76.100
COMPRA DE INVERSIONES.....	(74.900)

EFFECTIVO NETO USADO PARA ACTIVIDAD. INVERSION...	(50)
---	------

## CASH FLOWS DE ACTIVIDADES DE FINANCIACION:

## PROCEDENTES DE CONTRIBUCIONES RESTRINGIDAS PARA:

INVERSION EN FONDO DE DOTACION.....	200
INVERSION EN FONDO DE DOTACION A PLAZO.....	70
INVERSION EN PLANTA.....	1.210
INVERSION SUJETA A ACUERDOS ANUALES.....	200
	<hr/>
	1.680
	<hr/>

## OTRAS ACTIVIDADES DE FINANCIACION:

INTERESES Y DIVIDENDOS RESTRING. PARA REINVERS	300
PAGOS DE ANUALIDADES OBLIGATORIAS.....	(145)
PAGOS DE NOTAS A PAGAR.....	(1.140)
PAGOS DE DEUDAS A LARGO PLAZO.....	(1.000)
	<hr/>
	(1.985)
	<hr/>
EFFECTIVO NETO UTILIZADO PARA ACTIV.FINANCIAC..	(305)
	<hr/>
REDUCCION NETA EN EL EFFECTIVO Y EQUIVALENTES.....	(385)
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL INICIO DEL AÑO.....	460
	<hr/>
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL CIERRE DEL AÑO.....	75
	<hr/>
	=====
	<hr/>

## DATOS COMPLEMENTARIOS:

## ACTIVIDADES DE INVERSION Y FINANCIACION NO MONETARIAS:

DONACIONES DE EQUIPO.....	140
DONACION SEGURO DE VIDA LIBERADO, VALOR	
DE RESCATE.....	80
INTERES PAGADO.....	382

## NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

161. La Nota ilustrativa A proporciona las aclaraciones de política exigidas (párrafos 14 y 16 del Statement 116) que se refiere a los estados y Notas B y C que proporcionan la información exigida por este Statement. Las Notas D a F contienen la información que se estimula a las organizaciones no lucrativas a presentar. Sin embargo, el párrafo 26 exige a las organizaciones voluntarias de salud y asistencia social proporcionar la información de la Nota F en un estado de gastos funcionales. Todas las cantidades están en miles.

## NOTA A

La Organización presenta las donaciones de efectivo y otros activos como ayuda restringida si se reciben en condiciones del donante que limitan el uso de los activos donados. Cuando expira una restricción, o sea, cuando finaliza el tiempo de restricción o se cumple la finalidad de la restricción, los activos netos temporalmente restringidos se reclasifican en los activos netos no restringidos y presentados en un estado de actividades como activos netos liberados de sus restricciones.

La Organización informa de las donaciones de terrenos, construcciones y equipos como ayuda no restringida a menos que condiciones explícitas del donante especifiquen cómo deben usarse los activos donados. Las donaciones de activos de larga duración con restricciones explícitas que especifiquen cómo deben usarse los activos y las donaciones de efectivo u otros activos que deban destinarse a adquirir activos de larga duración se recogerán como ayuda restringida. En ausencia de condiciones explícitas del donante sobre cuánto tiempo deberán mantenerse los activos de larga duración, la Organización recoge las expiraciones de las restricciones cuando los activos donados o adquiridos entran en servicio.

## NOTA B

Los activos netos temporalmente restringidos están disponibles para los siguientes fines o periodos:

## ACTIVIDADES PROGRAMA A:

COMPRA DE EQUIPO.....	3.060
INVESTIGACION.....	4.256
SEMINARIOS Y PUBLICACIONES EDUCATIVAS....	1.520

## ACTIVIDADES PROGRAMA B:

FONDO DE AYUDA EN DESASTRES.....	2.240
SEMINARIOS Y PUBLICACIONES EDUCATIVAS....	2.158

## ACTIVIDADES PROGRAMA C:

GENERAL.....	2.968
CONSTRUCCIONES Y EQUIPO.....	2.150
ANUALIDAD DE LOS ACUERDOS DEL TRUST.....	2.850
PARA PERIODOS ANTERIORES AL 30 JUNIO, 19X1	3.140

---

24.342  
=====



## NOTA C

Los activos netos restringidos están destinados a:

INVERSION PERPETUA, CUYO INGRESO PUEDE GASTARSE EN AYUDA PARA:

ACTIVIDADES PROGRAMA A.....	27.524
ACTIVIDADES PROGRAMA B.....	13.662
ACTIVIDADES PROGRAMA C.....	13.662
OTRAS ACTIVIDADES DE LA ORGANIZACION.....	81.972
	<hr/>
	136.820
FONDO DE DOTACION CUYO INGRESO DEBE	
AÑADIRSE A LA DOTACION INICIAL	
HASTA CONSTITUIR UN FONDO DE \$2.500.	2.120
POLIZA DE SEGURO DE VIDA LIBERADA QUE	
PROPORCIONARA RENDIMIENTO A PARTIR	
DEL FALLECIMIENTO DEL ASEGURADO	
PARA UN FONDO DE DOTACION DE APOYO	
A LAS ACTIVIDADES GENERALES.....	80
TERRENO PARA DESTINAR A AREA DE RECREO...	3.000
	<hr/>
	142.020
	=====

## NOTA D

Activos netos liberados de las restricciones del donante al incurrir en los gastos que satisfacen los fines restringidos o al ocurrir otros eventos especificados por los donantes.

## RESTRICCIONES DE FINALIDAD CUMPLIDAS:

GASTOS PROGRAMA A.....	5.800
GASTOS PROGRAMA B.....	4.600
GASTOS PROGRAMA C.....	1.590
	<hr/>
	11.990
	<hr/>
ADQUISICION Y PUESTA EN MARCHA DE EQUIPO DEL PROGRAMA A.....	1.500
	<hr/>

## RESTRICCIONES DE TIEMPO EXPIRADAS:

FIN DEL PLAZO FIJADO.....	850
MUERTE DEL BENEFICIARIO DE LA ANUALIDAD....	400
	<hr/>
	1.250
	<hr/>
TOTAL RESTRICCIONES LIBERADAS.....	14.740
	=====

## NOTA E

Las inversiones se llevan a su valor de mercado o de tasación y las ganancias o pérdidas realizadas y no realizadas se reflejan en la cuenta de pérdidas y ganancias. La Organización invierte los excesos de liquidez de las necesidades diarias en inversiones a corto plazo. A 30 de junio de 1.9x1, a corto plazo había \$1.400 invertidos y durante el año las inversiones a corto plazo produjeron \$850. La mayoría de las inversiones a largo plazo se mantienen en dos fondos de inversión. El Fondo A es para fondo de dotación permanente y para el incremento neto no apropiado de ese fondo de dotación. El Fondo B es para cantidades designadas por el consejo de fideicomisarios para inversiones a largo plazo. Las anualidades del trust, fondos de dotación a plazo y ciertos fondos de dotación permanentes se han invertido aparte. La actividad de inversión a largo plazo se refleja en la siguiente tabla:

	FONDO A	FONDO B	OTROS	TOTAL
INVERSION AL COMIENZO DEL AÑO.....	164.000	32.800	6.700	203.500
DONACIONES DISPONIBLES PARA INVERS:				
DONACIONES PARA CREAR FONDO DE DOTACION PERMANENTE.....	200		80	280
DONACIONES PARA CREAR FONDOS DE DOTACION A PLAZO.....			70	70
DONACIONES PARA CREAR ANUALIDADES DEL TRUST.....			200	200
IMPORTE RETIRADO A LA MUERTE DEL RECEPTOR DE LA ANUALIDAD.....			(400)	(400)
RENDIMIENTOS DE LA INVERSION (NETO DE GASTOS DE \$375):				
DIVIDENDOS, INTERESES Y RENTAS....	6.000	2.000	300	8.300
GANANCIAS REALIZADAS Y NO REALIZ..	12.000	3.800		15.800
RENDIMIENTO TOTAL DE LAS INVERS...	18.000	5.800	300	24.100
CANTIDAD APROPIADA PARA PAGOS ACTUALES Y FUTUROS.....	(7.500)	(2.000)		(9.500)
RENDIMIENTO DE LA ANUALIDAD DEL TRUST PARA PAGOS ACTUALES Y FUTUROS.....			(180)	(180)
INVERSIONES AL FINAL DEL AÑO.....	174.700	36.600	6.770	218.070

La participación en los fondos y propiedades de las otras inversiones a 30 de junio 1.9x1 se muestra en la tabla siguiente:

	FONDO A	FONDO B	OTROS	TOTAL
A. NETOS PERMANENTEMENTE REST.....	136.820		2.200	139.020
A. NETOS TEMPORALMENTE REST.....	10.752		4.570	15.322
A. NETOS NO RESTRINGIDOS.....	27.128	36.600		63.728
	174.700	36.600	6.770	218.070

=====

El consejo de fideicomisarios ha interpretado la legislación estatal como que exige la preservación del poder adquisitivo (valor real) de los fondos de la dotación permanente a menos que estipulaciones explícitas del donante especifiquen cómo debe usarse el incremento neto. Para cumplir ese objetivo, las políticas de la dirección del fondo de dotación de la organización exigen que el incremento neto se retenga permanentemente en el importe necesario para ajustar el valor en dólares históricos de las donaciones iniciales al fondo de dotación en base al cambio en el Índice de Precios al Consumo. Una vez mantenido el valor real de los fondos de dotación permanentes, cualquier remanente del rendimiento total está disponible para su apropiación. En 1.9x1, el rendimiento total del Fondo A fue de \$18.000 (10,6 por cien), de los que \$4.620 se retuvieron perpetuamente para mantener el valor real de las donaciones originales. El remanente de \$13.380 quedó disponible para su apropiación por el consejo de fideicomisarios. La legislación estatal permite al consejo apropiarse de tanto incremento neto como sea prudente considerando las necesidades a corto y largo plazo de la Organización, necesidades financieras actuales y previstas, rendimiento total esperado de sus inversiones, tendencia del nivel de precios y condiciones económicas generales. De acuerdo con la política de gasto del fondo de dotación de la Organización, se apropia el 5 por ciento de la media del valor de mercado al cierre de los tres años anteriores, que fue de \$7.500 para el año cerrado el 30 de junio, 1.9x1.

## NOTA F

Se incurrió en los gastos siguientes:

	TOTAL	PROGRAMA			GESTION Y GENERALES	OBTENCION DE FONDOS
		A	B	C		
SUELDOS, SALARIOS, BENEFIC.	15.115	7.400	3.900	1.725	1.130	960
SUBVENCIONES A OTRAS ORGANIZACIONES	4.750	2.075	750	1.925		
SUMINIST.Y TRANSPORTES...	3.155	865	1.000	490	240	560
SERVICIOS Y CUOTAS PROFESIONALES.....	2.840	160	1.490	600	200	390
OFICINA Y OCUPACION.....	2.528	1.160	600	450	218	100
DEPRECIACIONES.....	3.200	1.440	800	570	250	140
INTERESES.....	382				382	
GASTOS TOTALES.....	31.970	13.100	8.540	5.760	2.420	2.150

# TRANSACCIONES RECOGIDAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS:

162. En los estados financieros ilustrativos se reflejan los siguientes hechos y transacciones. Las transacciones se presentan por clases de activos netos para facilitar la localización de sus efectos en los estados y notas.

Transacciones que afectan a activos netos no restringidos:

a. La organización invirtió el exceso de liquidez de las necesidades diarias en instrumentos de inversión a corto plazo. El interés devengado por esas inversiones totalizó \$850. El Consejo de administración ha destinado una parte de los activos netos no restringidos a inversiones a largo plazo. Esos activos produjeron \$2.000.

b. La organización recibió contribuciones no restringidas de lo siguiente: efectivo, \$5.120, servicios \$300; otros activos consumibles, \$1.410; equipo, \$140; y promesas incondicionales de aportar a actividades de apoyo, en 1.9x1 \$1.020.

c. En un incendio resultó destruido equipo con un coste original de \$660 y una depreciación acumulada de \$330. Se recibió una indemnización del seguro de \$250. El equipo se adquirió en su momento con activos no restringidos.

d. Se cumplieron todas las condiciones de una subvención de un ejercicio anterior de \$650. El importe de la subvención se registró inicialmente como un anticipo reintegrable.

e. La organización hizo un pago de \$425 de una subvención no condicional del año anterior a una agencia no relacionada.

f. La organización reembolsó \$1.140 de sus notas a pagar. Se incurrió y pagaron intereses de esas notas de \$32.

g. La organización reembolsó \$1.000 de sus deudas a largo plazo. Se incurrió y pagaron intereses de la deuda por \$350.

h. La depreciación ascendió a \$3.200.

Transacciones que afectan a activos temporalmente restringidos:

i. La organización recibió las siguientes contribuciones temporalmente restringidas:

	EFFECTIVO	ACTIVOS CONSUMIBL.	PROMESAS DE DAR
<hr/>			
RESTRINGIDAS PARA:			
FINES DEL PROGRAMA.....	2.170	960	990
USO EN PERIODOS FUTUROS.	740		930
ADQUISICION DE TERRENOS			
CONSTRUC. Y EQUIPOS...	770		1.380

j. Además, un donante transfirió \$200 en efectivo para constituir una renta fideicomisaria con una anualidad obligatoria relacionada, con un valor actual de \$100. A partir de la muerte del beneficiario, el interés restante se usará para un fin fijado por el donante.

k. Además, un donante aportó \$70 en efectivo para crear un fondo de dotación a plazo. Al final de los 15 años los activos del fondo de dotación pueden destinarse al apoyo de operaciones de la organización.

l. La organización hizo pagos por \$145 a beneficiarios del acuerdo de la renta fiduciaria.

Transacciones que afectan a activos netos permanentemente restringidos:

m. Un donante aportó una póliza de seguro de vida liberada con un valor de rescate en efectivo de \$80. Después de la muerte del asegurado, el beneficio deberá destinarse a crear un fondo de dotación permanente. No hubo cambio en el valor de rescate en efectivo entre la fecha de la donación y el cierre del año fiscal.

n. Un donante aportó \$200 en efectivo para crear un fondo de dotación permanente. La renta está restringida a su uso en las actividades del Programa A.

Transacciones que afectan a más de una clase de activos netos:

o. La organización consiguió compromisos de entrega de \$3.055: \$980 para fines no restringidos, \$610 para fines restringidos de períodos futuros, \$1.025 restringidos a fines del programa y \$440 para adquisición de terrenos, construcciones y equipo.

p. La organización utilizó los \$1.410 de activos consumibles aportados para fines no restringidos y \$350 de los \$960 de activos consumibles aportados para fines del programa.

q. El beneficiario de una anualidad murió y los \$400 de interés sobrantes quedaron disponibles para el uso no restringido de la organización. La dirección decidió invertir el interés sobrante en inversiones a corto plazo. La ganancia actuarial se incluye en la pérdida actuarial sobre anualidades obligatorias.

r. La organización adquirió y puso en funcionamiento equipo por \$1.500 para el Programa A; cuando se compró el equipo estaban disponibles activos netos temporalmente restringidos.

s. Se reconoció una ganancia neta, no realizada y realizada, de los activos netos no restringidos destinada por el consejo de administración para inversiones a largo plazo de \$3.800. La ganancia neta reconocida, no realizada y realizada, en los fondos de dotación permanente y el incremento neto no apropiado de esos fondos, fue de \$12.000. El Consejo de administración ha interpretado que la ley en su jurisdicción exige la preservación del poder adquisitivo. El Consejo de administración ha elegido el CPI como medida de la variación en el poder adquisitivo. El CPI ha variado un 3,5 por cien a lo largo del año. El importe de la donación inicial ajustado según el índice al final del año anterior fue de \$132.000.

t. La organización reinvertió los \$120 de rendimiento de un fondo de dotación permanente que exige la incorporación de los ingresos a la donación inicial hasta conseguir un valor del fondo de \$2.500.

## CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS CON CLASIFICACIONES ADICIONALES

163. Este Statement ni estimula ni se opone a que las organizaciones clasifiquen partidas de ingresos, gastos u otros cambios en los activos netos como operativos y no operativos, consumibles y no consumibles, devengados y no devengados, periódicos o no periódicos, o de otras formas. Más aún, los requisitos de este Statement proporcionan unas pocas obligaciones ampliar para una cuenta de pérdidas y ganancias y permite a las organizaciones no lucrativas libertad para hacer distinciones que crean proporcionarán información significativa a los usuarios de sus estados financieros. Como en las empresas lucrativas, esa libertad permite a las organizaciones recoger una medida de las operaciones intermedia no definida. Esa libertad también permite que las prácticas de información se desarrollen de forma evolutiva para todas o ciertas clases de organizaciones no lucrativas.

164. Las entidades que usan términos tales como resultado operativo, beneficio operativo, superávit operativo, déficit operativo y resultados de las operaciones a menudo lo hacen con significados diferentes. Las empresas lucrativas que deciden hacer una distinción entre operativo y no operativo lo hacen en una cuenta de pérdidas y ganancias (estado de resultados) que como mínimo recoge el ingreso neto del período así como una medida intermedia del resultado antes del efecto de segmentos operativos discontinuos, partidas extraordinarias o un cambio contable, si lo hay.

165. El párrafo 23 impone una restricción similar para las organizaciones no lucrativas que decidan utilizar términos similares. Si una organización recoge una medida intermedia de las "operaciones", debe hacerlo en un estado financiero que, como mínimo, recoja el cambio en los activos netos no restringidos del período. El párrafo 23 también especifica que si el uso que una organización hace del término "operaciones" no resulta aparente con los detalles proporcionados por el propio estado, una nota a los estados financieros debe describir la naturaleza de la medida de las operaciones presentada o las partidas excluidas de las operaciones.

166. Se presenta un estado de ingresos, gastos y otros cambios no restringidos en los activos netos no restringidos que subdivide todas las transacciones y demás hechos y circunstancias para hacer una distinción entre operativos y no operativos. Este ejemplo usa la parte 1 de 2 del Formato C de las cuentas de pérdidas y ganancias antes ilustradas para mostrar una medida de las operaciones -cambio en los activos netos no restringidos de las operaciones.



167. Las áreas sombreadas representan las restricciones impuestas por este Statement y por los principios de contabilidad generalmente aceptados para recoger adecuadamente etiquetados los subtotales de cambios en la clases de activos netos antes de los efectos de segmentos operativos discontinuos, partidas extraordinarias, o cambios contables, si los hay. Las zonas no sombreadas representan áreas del estado para las que existe libertad en el orden y clasificación de las partidas de ingresos y gastos. También pueden usarse otros formatos. Por ejemplo, el estado sencillo del Formato B puede ser útil para describir las operaciones mayores o centrales en curso de la organización si según el punto de vista de ésta sobre las actividades operativas incluye los ingresos de contribuciones recibidas con restricciones del donante y el rendimiento de las inversiones.

OTRA ORGANIZACION NO LUCRATIVA  
ESTADO DE INGRESOS, GASTOS Y OTROS CAMBIOS  
NO RESTRINGIDOS EN ACTIVOS NETOS NO RESTRINGIDOS  
AÑO CERRADO EL 30 JUNIO, 1.9X1  
(en miles)

INGRESOS Y AYUDA OPERATIVOS:

CUOTAS DE LA PRESTACION DE SERVICIOS.....	X.XXX
AYUDA OPERATIVA.....	X.XXX
ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE SUS RESTRICCIONES....	X.XXX
<hr/>	
TOTAL INGRESOS Y AYUDA OPERATIVOS.....	XX.XXX

GASTOS OPERATIVOS:

PROGRAMAS.....	XX.XXX
GESTION Y GENERALES.....	X.XXX
OBTENCION DE FONDOS.....	X.XXX
<hr/>	
TOTAL GASTOS OPERATIVOS.....	XX.XXX
<hr/>	
CAMBIO EN ACTIVOS NETOS NO RESTRINGIDOS POR LAS OPERACIONES.....	X.XXX

OTROS CAMBIOS:

["PARTIDAS CONSIDERADOS COMO NO OPERATIVAS (PARRAFOS 65-68 Y 111-115)].....	X.XXX
<hr/>	

CAMBIO EN ACTIVOS NETOS ANTES DE LOS EFEC- TOS DE OPERACIONES DISCONTINUAS, PARTIDAS EXTRAORDINARIAS Y CAMBIOS EN PRINCIPIOS CONTABLES.....	XX.XXX
OPERACIONES DISCONTINUAS.....	X.XXX
PARTIDAS EXTRAORDINARIAS.....	X.XXX
CAMBIOS EN PRINCIPIOS CONTABLES.....	X.XXX
<hr/>	
CAMBIO EN ACTIVOS NETOS.....	XX.XXX

ACTIVOS NETOS AL PRINCIPIO DEL AÑO.....	XXX.XXX
<hr/>	

ACTIVOS NETOS AL FINAL DEL AÑO.....	XXX.XXX
<hr/>	

=====

## APENDICE D

## GLOSARIO

168. Este apéndice contiene definiciones de ciertos términos o frases usados en este Statement.

## RESTRICCION IMPUESTA POR EL DONANTE

Condición del donante que especifica un uso para un activo aportado que es más específica que los límites que se derivan de la naturaleza de la organización, el entorno en que opera y los fines especificados en los artículos de su constitución o sus estatutos u otros documentos comparables en una asociación que no sea una sociedad. Una restricción del uso de un activo en una organización puede ser temporal o permanente.

## FONDO DE DOTACION

Un fondo de efectivo, valores negociables u otros activos establecido para proporcionar ingresos para el mantenimiento de la organización no lucrativa. El uso de los activos del fondo puede tener restricciones permanentes, temporales o no tenerlas. Generalmente se crean con las donaciones con restricciones del donante y legados que proporcionen un fondo de dotación permanente, que constituirá una fuente de ingresos permanente, o una dotación a plazo, que proporcionará ingresos para un período específico. El principal de una dotación permanente debe mantenerse permanentemente -no consumirse, gastarse, ni agotarse de cualquier otra forma- y se clasifica como activos netos permanentemente restringidos. El principal de una dotación a plazo debe mantenerse durante un determinado período y se clasifica como activos netos temporalmente restringidos. El consejo de administración de una organización debe reservar una parte de sus activos netos no restringidos como una dotación designada por el consejo (a veces se les denomina fondos que funcionan como dotación o fondos de cuasi-dotación) para ser invertida y proporcionar ingresos para un período largo no especificado. El principal de una dotación designada por el consejo, como resultado de una designación interna, no tiene restricciones del donante y se clasifica como activos netos no restringidos.

## CLASIFICACION FUNCIONAL

Método de agrupación de gastos de acuerdo con el fin por el que se incurrió en los costes. Las principales clasificaciones funcionales son servicios del programa y actividades de apoyo.

## ORGANIZACION NO LUCRATIVA

Una entidad que posee las siguientes características que la distinguen de una empresa de negocios: (a) aportación de importantes cantidades de recursos por parte de proveedores de recursos que no esperan una contrapartida equivalente o proporcional, (b) fines operativos diferentes a la provisión de bienes o servicios para obtener un beneficio, y (c) ausencia de intereses de los propietarios como en las empresas de negocios. Las organizaciones no lucrativas poseen estas características en diversos grados (Concepts Statement 4, párrafo 6). Las organizaciones que claramente caen fuera de esta definición incluyen todas las empresas y entidades propiedad de los inversores, que proporcionan dividendos, costes más bajos u otros beneficios económicos directa y proporcionalmente a sus propietarios, miembros o participantes, como son las compañías de seguros mutuos, sindicatos de crédito, cooperativas eléctricas de granjas y rurales y planes benéficos para empleados (Concepts Statement 4, párrafo 7).

## RESTRICCION PERMANENTE

Una restricción fijada por el donante que estipula que los recursos se mantengan permanentemente pero permite a la organización consumir o desembolsar parte o todo el ingreso (u otros beneficios económicos) derivados de los activos donados.

## ACTIVOS NETOS PERMANENTEMENTE RESTRINGIDOS

Parte de los activos netos de una organización no lucrativa como resultado (a) de contribuciones y otros flujos de entrada de activos cuyo uso por la organización está limitado por condiciones impuestas por el donante que ni expiran con el paso del tiempo ni pueden cumplirse o liberarse con cualquier otra acción de la organización, (b) de otros incrementos o disminuciones de activos al mismo tipo de condiciones y (c) de reclasificaciones de (o a) otras clases de activos netos como consecuencia de condiciones fijadas por el donante (Concepts Statement 6, párrafo 92).

## AYUDA RESTRINGIDA

Ingresos o ganancias con restricciones del donante de contribuciones que incrementan tanto los activos netos temporalmente restringidos como permanentemente restringidos. También se remite a AYUDA NO RESTRINGIDA.

## ACTIVOS NETOS TEMPORALMENTE RESTRINGIDOS

La parte de activos netos de una organización no lucrativa resultado (a) de contribuciones u otros flujos de entrada de activos cuyo uso por la organización está limitado por condiciones impuestas por el donante que expiran bien por el paso del tiempo bien pueden cumplirse y variarse por la acción de la organización de acuerdo con esas condiciones, (b) de otros incrementos y disminuciones sujetas a las

mismas condiciones y (c) de reclasificaciones a (o de) otras clases de activos netos como consecuencia de condicione impuestas por el donante, su expiración por el paso del tiempo o su cumplimiento y supresión por acciones de la organización de acuerdo con esas condiciones (Concepts Statement 6, párrafo 93).

#### RESTRICCION TEMPORAL

Una restricción impuesta por el donante que permite a la organización donataria consumir o desembolsar los activos donados como especifica y se satisface tanto por el paso del tiempo como or acciones de la organización.

#### ACTIVOS NETOS NO RESTRINGIDOS

Parte de los activos netos de una organización no lucrativa que ni son permanentemente ni temporalmente restringidos por condiciones impuestas por el donante (Concepts Statement 6, párrafo 94).

#### AYUDA NO RESTRINGIDA

Ingresos o ganancias procedentes de las contribuciones que no tienen restricciones del donante. También se remite a AYUDA RESTRINGIDA.

#### ORGANIZACIONES VOLUNTARIAS DE SALUD Y ASISTENCIA SOCIAL

Organizaciones creadas con el fin de prestar servicios voluntarios para varios segmentos de población. Están exentas de impuestos (organizadas para beneficio del público), apoyadas por el público y operan con una base "no lucrativa". Muchas organizaciones voluntarias de salud y asistencia social concentran sus esfuerzos y gastan sus recursos en su intento de resolver problemas de nuestra sociedad y, en muchos casos, los de individuos específicos. Como grupo, las organizaciones voluntarias de salud y asistencia social incluyen aquellas organizaciones no lucrativas que obtienen sus ingreos principalmente de contribuciones voluntarias del público en general para destinarlos a fines generales o específicos relacionados con la salud, la asistencia social o los servicios comunitarios (Audits of Voluntary Health and Welfare Organization, prefacio).

#### 4.6.2.4. EMERSON O. HENKE

Propone una serie de modelos, dependiendo del sector de actividad de la organización no lucrativa.

##### A) HOSPITALES:

Las prácticas contables recomendadas para hospitales aparecieron inicialmente en forma de un estado de principios en Chart of Accounts for Hospitals, Chicago, American Hospital Association, 1.976; eran las mismas que para las empresas de negocios salvo la exigencia de un sistema de contabilidad de fondos. Estos procedimientos se han reafirmado y elaborado de nuevo por el American Institute of Certified Public Accountants en Audits of Providers of Health Care Service, New York, 1.990.

**BASES CONTABLES:** utilizan una base contable de acumulación, que incluye la distinción entre partidas de capital y de ingresos y la consideración de la depreciación como un gasto operativo.

**DISTRIBUCION DE COSTES:** en una empresa en la que se depende de forma importante de las cuotas pagadas por los usuarios, es importantes poder determinar adecuadamente los costes individuales de cada unidad de servicio.

Los materiales y costes laborales se cargan directamente a los trabajos o procesos a los que se destinan. Otros costes se cargan a las unidades de producto usando un ratio relacionado con alguna base principal, como horas de trabajo directo o coste del trabajo directo.

Los procedimientos de distribución de costes, designados para distribuir los costes del departamento de servicios a departamentos productores en base a los beneficios recibidos, son elementos importantes para determinar los ratios aplicables para los diferentes departamentos productivos.

Los costes de los servicios se calcularán de forma similar a como se hace en una empresa industrial; los costes de prestar una unidad de servicio pueden compararse con los precios facturados para cada unidad de servicio prestada para determinar el margen obtenido por cada tipo de servicio.

**VALORACION DE ACTIVOS:** es particularmente importante en el caso de donación de activos, servicios o inversiones:

a) activos donados: por su valor de mercado a la fecha de la donación; la obtención de un activo no restringido exige acreditar una cuenta de ingresos en las cuentas de fondos no restringidos,

b) donación de servicios: hay dos categorías:

- significativos, mensurables y controlados por el hospital, se recogen como gastos e ingresos por su valor de mercado,
- otros servicios que no cumplen esos requisitos y cuyo valor no se reconoce.

c) inversiones: se registran por su coste de adquisición o su valor de mercado si se reciben como donación. Los ajustes de los valores iniciales se hacen de la misma forma que en las empresas lucrativas. Las inversiones a largo plazo en títulos de deudas se contabilizarán por su valor de amortización si se piensa mantenerlos hasta el vencimiento; en caso contrario se contabilizarán por el más bajo de los siguientes: el de coste o el de mercado.

#### FONDOS RECONOCIDOS:

1. FONDOS NO RESTRINGIDOS: en el estado de ingresos y gastos se hará una clasificación entre ingresos no operativos y operativos, y éstos se dividirán en:

- a. servicios de enfermería,
- b. otros servicios profesionales,
- c. servicios generales,
- d. servicios económicos,
- e. servicios administrativos,
- f. provisión por depreciación.

2. FONDOS RESTRINGIDOS: sujetos a restricciones externas.

Se distinguen tres categorías:

a. fondos con un fin específico: recursos con restricciones del donante destinados a su uso para fines operativos específicos; suelen componerlos efectivo e inversiones,

b. fondos para renovación y expansión de planta: incluye recursos restringidos por el donante para renovación o adiciones de propiedades, planta y equipos,

c. fondos de dotación: un aspecto importante es el mantenimiento del principal y los registros contables deben organizarse de forma que muestren que este objetivo se ha cumplido; suelen formarlos efectivo e inversiones.

No deben transferirse a estos fondos recursos resultado de la gestión de la dirección.

PROCESOS CONTABLES ESPECIFICOS DE LAS ACTIVIDADES HOSPITALARIAS: el proceso de registro de las transacciones que llevan a cabo los hospitales es esencialmente el mismo que en las empresas de negocios, con la excepción de las transferencias entre fondos.

## B) COLEGIOS Y UNIVERSIDADES

Se distinguen dos categorías: instituciones privadas y estatales.

El principal estado de principios contables para estas entidades se encuentra en la publicación College and University Business Administration, que recoge lo siguiente:

a) CONTABILIDAD DE FONDOS: se emplean los principios y prácticas de la contabilidad de fondos para cumplir adecuadamente los requisitos de contabilizar adecuadamente la diversidad de recursos y su uso. Dentro de este concepto, han desarrollado ciertos principios de clasificación y presentación de datos contables así como terminología estandar para instituciones de educación superior.

Se mantienen cuentas separadas para cada fondo para asegurar el cumplimiento de limitaciones y restricciones al uso de recursos; suelen ser las siguientes:

- fondos corrientes: incluyen recursos disponibles para fines operativos generales, actividades auxiliares y fines operativos corrientes restringidos; la contabilización es igual que en las entidades gubernamentales,

- fondos de préstamo: recursos que deben prestarse a estudiantes, profesorado y staff; los activos que incluye son efectivo, inversiones y cuentas a cobrar por préstamos,

- fondos de dotación y similares: recursos que los donantes o la dirección han determinado deberán mantenerse e invertirse para producir ingresos, que pueden gastarse o añadirse al principal,

- fondos de ventas e ingresos vitalicios: mantienen el pago de cantidades específicas por período al donante o a alguien designado por el donante durante toda su vida o un período determinado; un acuerdo de ingreso vitalicio se define como uno que exige poner a disposición de una institución dinero u otras propiedades, con una condición de que el ingreso procedente de esos recursos se distribuya al donante durante su vida; tras la muerte del donante, se transmiten a la institución todos los derechos sobre la propiedad. Esa propiedad debe usarse a



discreción de la dirección, sujeta a cualquier restricción establecida por el donante para su uso,

- fondos de planta: en el caso de un colegio o universidad en algunos aspectos, son similares a una combinación de los grupos de cuentas gubernamentales para activos fijos general y deudas generales a largo plazo; la parte del balance donde figura suele estar subdividida en fondos no utilizados, fondos para renovación y sustitución, fondos de retirada de deudas e inversión en planta,

- fondos de agencia,

además de aquellos fondos para instituciones particulares.

#### b) ESTADOS FINANCIEROS BASICOS:

- balance: presenta los grupos de fondos y dentro de éstos sus propios activos, pasivos y saldo del fondo,

- estado de cambios en los saldos de los fondos: adiciones, reducciones y transferencias entre fondos,

- estado de ingresos, gastos y otros cambios en los fondos corrientes; detalla parte de la información que aparece resumida en la sección "fondos corrientes" del estado de cambios en el saldo de los fondos.

c) DEPRECIACION: es un elemento del coste como resultado del servicio de los activos de larga duración en una organización económica. En las empresas de negocios, las cargas por depreciación se recogen como un gasto porque deben relacionarse con los ingresos obtenidos de los activos fijos para determinar adecuadamente el beneficio o pérdida del período.

Los colegios y universidades no hacen frente a los mismos requisitos de determinación de beneficios y pérdidas. Existen para proporcionar servicios y los desembolsos generales en que incurrir no tienen una relación causal ni generan ingresos generales.

Los costes totales son necesarios a veces como una base para determinar los gastos de cada departamento para obtener los bienes y servicios. En esos casos la depreciación es un elementos esencial en el desarrollo del coste unitario.

d) INVERSIONES: la adquisición se recoge normalmente por su coste y la adquisición mediante donación por su valor de mercado o de tasación en la fecha de la donación. Como alternativa se permite que las inversiones se recojan por el valor de mercado actualizado; cuando se usa esta alternativa las ganancias y pérdidas no realizadas se contabilizarán igual que las realizadas.

Las ventas de inversiones de unos fondos a otros se contabilizarán en el fondo comprador por el valor de mercado o de tasación a la fecha de la venta. Las diferencias entre el valor registrado y el de mercado o tasación se contabilizarán en el fondo vendedor como ganancias y pérdidas realizadas.

### C) ORGANIZACIONES DE SALUD Y ASISTENCIA SOCIAL

Las prácticas contables de estas organizaciones eran a menudo similares a las seguidas por las empresas; aunque usaban una base de caja, mostrando los estados financieros los flujos de recursos desembolsados. Como consecuencia, eran menos comprensibles que los de las empresas.

Principalmente están financiadas con aportaciones de sus integrantes y proporcionan los servicios en función de las necesidades.

Hay dos publicaciones que definen las prácticas contables para estas entidades: Standards of Accounting and Financial Reporting for Voluntary Health and Welfare Organizations, New York, National Health Council, National Assembly of National Voluntary Health and Social Welfare Associations Inc., and United Way of America, 1.975; y Audits of Voluntary Health and Welfare Organizations, New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1.988.

El AICPA recomienda el uso de los siguientes fondos:

1. fondo corriente no restringido,
2. fondo corriente restringido,
3. fondo de terrenos, construcciones y equipos,
4. fondos de dotación,
5. fondos de custodia: recogen los activos recibidos para mantenerlos o desembolsarlos de acuerdo con las instrucciones de la persona u organización que los entregó,
6. fondo de préstamo y renta.

### ESTADOS FINANCIEROS:

Estado operativo multicolumnar: llamado "estado de ayudas, ingresos y gastos y cambios en los saldos de los fondos:

- ingresos: clasificados en:

1. ingresos obtenidos de ayudas del público,
2. otros ingresos: cuotas de miembros y de los servicios, venta de productos, ingresos de las inversiones y ganancias de las transacciones de inversiones.

- gastos: clasificados en:

1. gastos del programa,
2. servicios de apoyo: gestión y obtención de fondos,
3. pagos a la organización nacional.

#### 4.7. CALCULO DEL RESULTADO

La diferencia entre gastos presupuestarios (obligaciones contraídas) e ingresos presupuestarios (derechos reconocidos), nos proporcionará el resultado.

En el resultado se diferenciarán:

- resultados corrientes del ejercicio,
- resultados extraordinarios,
- resultado de la cartera de valores,
- modificación de derechos y obligaciones de ejercicios anteriores<sup>226</sup>.

##### 4.7.1. MEDIDA DEL BENEFICIO<sup>227</sup>

Por definición, las organizaciones no lucrativas no existen para obtener un beneficio. Su fin básico es proporcionar servicios: su éxito se debe medir por cuántos servicios presta con los recursos de que dispone. Sin embargo, no hay forma de medir la cantidad de servicios prestados por muchas organizaciones no lucrativas.

En un negocio, los ingresos son una medida (no perfecta) de la cantidad de bienes y servicios proporcionados por la organización. En una organización no lucrativa, no hay una medida equivalente, sin contar con el alcance limitado de los ingresos que obtiene por la venta de sus servicios. La cuenta de Pérdidas y Ganancias de una organización no lucrativa no puede tener el mismo significado que la de una empresa. En un negocio la bottom line (diferencia entre ingresos y gastos) mide el éxito en el cumplimiento de los objetivos, en una organización no lucrativa, no puede tener ese significado. Sin embargo, puede ser muy significativo. Los gastos de una organización no lucrativa son esencialmente los mismos que los de un negocio; en ambos casos, representan los recursos utilizados en un ejercicio contable, como son las materias primas, trabajo y otros servicios consumidos. Así la diferencia en el significado del estado de operaciones se refiere solamente a los ingresos.

En las organizaciones no lucrativas, los ingresos miden (o, al menos, pueden hacerlo con los adecuados principios contables) la cantidad de recursos generados por la actividad en un ejercicio contable. Estos recursos deben proceder de la

---

<sup>226</sup>CABEZA, IGNACIO; GUITARTE, CONCHA; MURUZABAL, JESUS S. "Notas sobre la cuenta de resultados en el Plan General de Contabilidad del Sector Público", Técnica Contable, año XLII, nº 495, marzo 1.990, p. 124.

<sup>227</sup>ANTHONY, ROBERT N. "Making sense of...", op. cit. p. 87-88.

prestación de servicios, contribuciones a fines operativos, aportaciones de los miembros, tasas, subvenciones gubernamentales y otros similares. La diferencia entre ingresos y gastos mide si la organización "vive de acuerdo con sus medios": si sus gastos por operaciones no superan sus ingresos. Aunque no está enfocada al beneficio, esta medida tiene un importante significado.

La idea de "mantener el capital operativo" reúne estos dos significados. Una empresa mantiene su capital con su actividad si sus ingresos durante el período exceden a sus gastos en una cantidad que proporcione un retorno satisfactorio a sus accionistas. Una organización no lucrativa no tiene accionistas y por tanto tampoco una necesidad equivalente de retribuirlos, al menos como norma general. Si una organización acumula fondos propios para financiar las necesidades de capital circulante o para aumentar o renovar sus activos y si esos fondos se pueden usar con otros propósitos, la organización necesita obtener una rentabilidad de sus fondos propios para mantener su capital. Algunas fórmulas de reembolso de costes, especialmente en el campo de la salud, no son suficientes porque no cubren este requisito. Una organización no lucrativa mantiene su capital con sus operaciones si no gana ni pierde, o sea, si sus ingresos como mínimo igualan a los gastos.

Así una cuenta de Pérdidas y Ganancias de un negocio o una no lucrativa pueden comunicar el mismo mensaje: el punto hasta el que la organización ha mantenido su capital a través de su actividad. El mantenimiento del capital es la unidad de información más importante sobre las operaciones no lucrativas. También es importante para una empresa, aunque en un negocio la bottom line proporciona un mensaje adicional: lo bien que la organización consigue su objetivo de obtener beneficios.

Un estado operativo no lucrativo también puede proporcionar información adicional importante sobre cuánto se gastó en diferentes servicios: enseñanza, investigación, atletismo universitario, seguridad pública, carreteras, parques y recreo, y bienestar en un municipio. Las cantidades gastadas en cada programa no representan la cantidad de servicios proporcionados, pero indican magnitudes relativas de esfuerzo.

#### 4.7.2. NECESIDAD DE BENEFICIO<sup>228</sup>

La discusión sobre la necesidad de superávit gira en torno a una serie de cuestiones complementarias:

1º si es permisible el superávit en un determinado año fiscal,

---

<sup>228</sup>YOUNG, DAVID W. "Nonprofits need surplus too", Harvard Business Review, jan-feb 1.982, p. 124-131.

- 2º si es así, cuanto debe permitirse,
- 3º hasta qué punto dichos superávits pueden acumularse, y
- 4º cómo deben emplearse.

Para los economistas, un beneficio adecuado, se considera un coste legítimo de la actividad de una organización. La visión que los contables y directivos tienen es un tanto diferente:

1º el beneficio contable no incluye un retorno normal pues es simplemente diferencia numérica entre ingresos y gastos,

2º además de proporcionar una renta a los propietarios de la organización, uno de los propósitos principales del beneficio es financiar las adquisiciones de capital.

Una máxima básica de dirección financiera es que una organización debe financiar sus activos circulantes con pasivo circulante y deudas a corto plazo y su activo fijo con una combinación de recursos a largo y capital propio. Una aportación directa a la compañía por sus propietarios o accionistas es la retención de beneficios, como fuente de capital propio.

Esta función de financiación de los beneficios está relacionada con el papel que los fondos de superávit pueden jugar, si se les permite, en las organizaciones no lucrativas. Desde el momento en que nadie es propietario de una organización no lucrativa, los directivos no necesitan reembolsar beneficios en forma de dividendos.

Las organizaciones no lucrativas requieren financiación para sus actividades y adquisición de activos fijos, ya sean grandes o pequeñas organizaciones. Para mantenerse en una situación estable deben proveerse para reemplazar sus activos, ya que la inflación erosiona de forma efectiva su base de activos. Una financiación prudente sugiere que la adquisición de activos fijos para reposición se haga con fondos propios o deudas a largo plazo.

Para una organización no lucrativa, los recursos propios consisten en fondos donados y superávit retenidos.

Aunque es verdad que las organizaciones pueden evitar la necesidad de superávit confiando exclusivamente en los donativos y las deudas a largo plazo, este no es un enfoque adecuado:

1º muchas organizaciones no pueden obtener donativos para este fin; particularmente las de servicios humanos, atienden a una clientela o administran programas para los que frecuentemente no hay fondos donados disponibles. Sus ingresos operativos proceden del sector público o de Fundaciones locales,

2º los donativos no están disponibles hasta que los directivos hayan establecido y documentado las necesidades para un programa y lo lleven a cabo.

Una organización, lucrativa o no, si está en situación de crecimiento neto de los activos fijos, requerirá cantidades cada vez mayores de capital circulante. Específicamente, a causa del retraso temporal inherente al cobro de las cuentas a cobrar; una organización que se encuentre tanto en crecimiento como ampliando el crédito a sus clientes o a terceros tiene un importe creciente de fondos inmovilizados en cuentas a cobrar. Si los directivos emplean créditos para financiar esos cobros, el endeudamiento de la organización continuará expandiéndose.

Las opciones financieras o estratégicas distintas al crédito para una organización es expansión y que más han impactado son:

- 1) crecimiento lento,
- 2) reducción de los plazos de las cuentas a cobrar, y
- 3) generar fondos propios a través de superávit o de aportaciones.

Para los directivos confiar en el endeudamiento -tanto a largo plazo como a corto- en lugar de en una de estas opciones simplemente no será suficiente, ya que tales débitos no se devolverán hasta que la dirección acuda a una de ellas.

Las organizaciones lucrativas necesitan autofinanciación y establecen precios de venta que proporcionen un dividendo y además la cantidad deseada de beneficio retenido para cubrir las necesidades de capital. El precio se convierte en un elemento de la fórmula del beneficio, fórmula que incluye tanto volumen como coste. Más aún, el nivel necesario de beneficio está relacionado con la rentabilidad de la inversión que la organización desea, la medida más común del éxito financiero.

El ROI está íntimamente relacionado con otra cifra de interés para la dirección: la rentabilidad de los activos (aunque algunos autores utilizan tanto ROI como ROA, se usa aquí ROI para referirse a la rentabilidad de la inversión propia, o sea, la rentabilidad del capital propio).

Desde luego, si la organización no obtiene una rentabilidad de sus activos lo suficientemente grande, no será capaz de mantenerse en el futuro. Como los activos se desgastan o se vuelven tecnológicamente obsoletos, la dirección debe renovarlos, y a causa de la inflación, eso requiere unos fondos superiores a los que la depreciación proporciona.

Relación entre estos elementos:

$$\frac{\text{BENEFICIO}}{\text{INGRESOS (revenue)}} \times \frac{\text{INGRESOS}}{\text{ACTIVOS}} = \frac{\text{BENEFICIO}}{\text{ACTIVOS}} \times \frac{\text{ACTIVOS}}{\text{NETO}} = \frac{\text{BENEFICIO}}{\text{NETO}}$$

MARGEN                  RENTABILIDAD                  ROA                  APALANCA-                  ROE  
                                  DE LOS ACTIVOS    MIENTO

a) el margen está relacionado con el precio y la diferencia entre ingresos y costes,

b) la rentabilidad del activo refleja la productividad o eficiencia de los activos, indicando cuántas unidades monetarias de las ingresadas por la empresa renta cada unidad monetaria invertida en activos,

c) la rentabilidad de los activos representa el porcentaje de ingresos de la entidad que devengan los activos que utiliza,

d) el apalancamiento refleja la relación entre los fondos propios y los activos que financian.

¿Qué medida es preferible: ROE o ROA? ¿Cuánto es suficiente? Usando el apalancamiento, una organización puede transformar un bajo ROA en un gran ROE.

Un ROE alto, sin embargo, no garantiza que los activos puedan ser reemplazados cuando se gasten. De hecho, si una organización tiene un fuerte apalancamiento y la dirección desea reemplazar sus activos sin bajar su ROE, debe mantener el ratio endeudamiento/fondos propios al nivel inicial, pero a menudo no podrá obtener ni más crédito ni una refinanciación del existente.

#### Conclusiones:

1) cualquier regulación del ROE puede restringir tanto el margen como la productividad de los activos. Si el ROE admitido en una organización se reduce y su ratio activo/fondos propios se mantiene invariable, su ROA deberá caer. Esto quiere decir que tanto su margen como su rentabilidad de activos deberán descender.

2) si es necesario un determinado nivel de ROA para la renovación de activos, se requerirá también una cierta combinación de margen y retorno de activos. Así, a través de la determinación del nivel de ROA necesario y del de productividad de activos deseable, los reguladores pueden deducir el porcentaje de margen necesario.



3) Una vez que los reguladores fijan el porcentaje de margen necesario y calculados los costes permitidos, pueden especificar el margen en unidades monetarias permitido a la organización: el superávit.

Teniendo en cuenta la vida de un activo y asumiendo que el único superávit permitido es el rédito de la inversión sobre el cash-flow de la depreciación de activos, el resultado es que ingresos y gastos son iguales, no hay superávit.

La necesidad de capital circulante surge de una combinación de tres factores:

- cuentas a cobrar,
- existencias y otras necesidades de activos corrientes, y
- cuentas a pagar.

No importa si la tasa de crecimiento de la organización es real o inflacionaria, en cualquier caso, las organizaciones necesitan capital circulante. Esa necesidad se financiará con endeudamiento o con recursos propios. Si recurre al crédito no podrá devolverlo a menos que la tasa de crecimiento sea lenta o se tomen otras medidas para disminuir sus necesidades de capital circulante. Por tanto, los directivos consideran al crédito generalmente como una alternativa no deseable y una vez más, se busca el superávit.

MODELO: se pueden acometer los cálculos en dos etapas:

- financiación de activos, y
- capital circulante.

(modelo de una asociación de enfermeras a domicilio que hace más de 200.000 visitas en un año)

#### MODELO DE FINANCIACION DE ACTIVOS:

1º año:

- 1) determinar el porcentaje de ROA,
- 2) aplicar el porcentaje de ROA a la cifra de depreciación acumulada del balance del último año,
- 3) multiplicar el valor en libros de los activos fijos según balance del último año por el porcentaje de ROA,
- 4) sumar la cantidad obtenida en el paso 2 a la derivada del
3. El resultado es el superávit operativo permitido por el ROA,
- 5) determinar el gasto posible, en base al número anticipado de unidades de servicio,
- 6) sumar el excedente operativo permitido por el ROA con los gastos permitidos para determinar el beneficio disponible,

7) dividir el número de visitas de enfermeras previstas para llegar a la tasa por visita,

8) al final del año, el excedente no operativo (de inversión de fondos de depreciación acumulada, por ejemplo) complementará al operativo para obtener el superávit total.

2º año y siguientes:

1) determinar el porcentaje de ROA,

2) multiplicar el valor del activo fijo en libros según balance del último año por el porcentaje de ROA. El resultado es el excedente operativo permitido por el ROA,

3) continuar con los pasos 5 al 8 del primer año.

NECESIDADES DE CAPITAL CIRCULANTE: es posible un análisis simplificado satisfactorio con un estado proforma de cambios en la posición financiera excluyendo los activos fijos y las deudas a largo plazo. El excedente necesario (o déficit, que puede ocurrir si la organización está en recesión) será toda aquella cantidad necesaria para evitar un cambio en la cuenta de efectivo.

EFFECTO COMBINADO: combinando la financiación de activo y las necesidades de capital circulante, los directivos pueden determinar el excedente permitido de una entidad para un año determinado.

Si bien en este caso el factor crecimiento pondera fuertemente la cifra total, este caso no se produce necesariamente siempre. Para una entidad que crece lentamente pero que tenga una base grande de activos fijos, por ejemplo, el factor de financiación del activo determinará ampliamente el excedente posible. El punto importante es que los directivos necesitan considerar tanto los activos como el capital circulante ya que cada uno contribuye a su manera en la necesidad de excedente de una organización.

#### 4.8. EL PROBLEMA DE LA DEPRECIACION

El objetivo básico de la depreciación es proporcionar una distribución sistemática del coste de planta y equipo durante el período de uso estimado, para poder determinar y presentar el coste total de llevar a cabo las actividades de la empresa<sup>229</sup>.

Los activos depreciables son activos con una vida útil limitada. Los terrenos son generalmente no depreciables, ni los monumentos, obras de arte, o activos parecidos cuya vida es muy larga.

Es un tema debatido, y sobre el cual se han presentado argumentos tanto a favor como en contra<sup>230</sup>:

##### A) Argumentos en contra:

a) en las organizaciones gubernamentales y otras que utilizan la contabilidad de fondos, se considera que la depreciación es inconsistente con ésta, no sirve a un fin útil y puede producir resultados erróneos. Se piensa que las decisiones operativas y de activos deben estar separadas; las adiciones de capital deben discutirse, analizarse y decidirse cuando surja la necesidad, en lugar de intentar proveer esa posible necesidad con una carga anual por depreciación,

b) la adquisición de activos fijos por medio de donaciones representa un cometido de proveer capital por generaciones pasadas. En correspondencia, cuando se necesiten nuevos activos fijos en el futuro, las generaciones futuras deberán cubrir esas necesidades. De los usuarios actuales no se espera que provean para necesidades futuras, que es lo que ocurriría si las cargas por uso incluyeran el gasto de depreciación,

c) la depreciación de activos adquiridos con recursos distintos a las operaciones no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; éstos requieren que el coste de ese activo sea depreciado y dado que esos activos pueden tener un coste cero no hay nada que depreciar,

d) algunos directivos opinan que sus organizaciones no pueden permitirse recoger el gasto por depreciación en la cuenta de pérdidas y ganancias, porque ello causaría un déficit y no hay forma previsible de proveer los fondos necesarios para ese déficit; además consideran que puede ser un factor que eleve

---

<sup>229</sup>HENCKE, EMERSON O. Introduction to...op. cit.

<sup>230</sup>ANTHONY, ROBERT N. Research Report. op. cit. p. 35 y sig.  
HENCKE, EMERSON O. Introduction to...op. cit.

demasiado los costes de las organizaciones que cobran una cuota por sus servicios, esto puede soslayarse distinguiendo la política de costes (que la incluiría) de la política de precios,

e) otros no admiten la importancia de la depreciación como un "verdadero" coste de los programas para distintos fines. Señalan que en las organizaciones lucrativas, la cantidad de la carga por depreciación anual está fuertemente influida por la edad de los activos y por el método utilizado y que la validez de cualquier cantidad de depreciación es cuestionable,

f) hay indicios de que los usuarios de los estados financieros no están muy interesados en la cantidad recogida como gasto por depreciación,

g) el objetivo de mostrar los flujos de entrada y salida de recursos es tan importante que elimina la necesidad de recoger adecuadamente determinados costes,

h) no es práctico contabilizar la depreciación porque los desembolsos, más que los costes vencidos, constituyen la base para el desarrollo del presupuesto. Esta técnica de control del desembolso no cambia el hecho de que la eficiencia operativa no puede calcularse adecuadamente sin conocer los costes totales.

#### B) Argumentos a favor:

a. es necesario capitalizar el coste de los activos fijos si las organizaciones no lucrativas quieren tener unos costes calculados de forma adecuada y una cuenta de pérdidas y ganancias objetiva. La capitalización requiere la consecuenta amortización para aquellos elementos que tengan una vida limitada,

b. los informes financieros externos deben mostrar información sobre el consumo de activos fijos así como la aplicación de los recursos. La contabilidad de la depreciación es la mejor técnica actualmente disponible para hacerlo,

c. cuando la depreciación deba ser incluida como un elemento de las cuotas, es especialmente importante que estas cargas se relacionen en los registros contables; si se consideran ingresos las cuotas por servicios, deben tenerse en cuenta todos los costes necesarios para obtener esos ingresos,

d. el uso de una cuenta de pérdidas y ganancias que refleje ingresos y gastos no excluye un estado simultáneo que muestre los orígenes y aplicaciones de los recursos netos,

e. determinar los costes funcionales es una base para los presupuestos y los planes operativos. Esto puede cumplirse si se recoge la depreciación,

f. es importante mostrar en qué medida se ha mantenido o erosionado el capital, la responsabilidad de administración operacional en las organizaciones no lucrativas se extiende a la adquisición y uso de todos los activos, de acuerdo con esto los estados financieros deben reflejar:

- consumo de activos destinados a las operaciones,
- cambios en los saldos del capital neto,

g. es posible que la expresión de la depreciación acumulada no recuperada con ingresos y que por tanto origine un déficit operativo pueda ser un factor que incite a la solicitud de fondos de renovación de los activos fijos,

h. es imposible evaluar en qué medida la dirección ha cumplido con sus responsabilidades sin conocer los aumentos y disminuciones del capital.

Según Robert N. Anthony<sup>231</sup> existen diferentes alternativas para el tratamiento de los activos depreciables en los estados financieros operativos de las organizaciones no lucrativas:

1. no depreciar los activos. Omitir el gasto por depreciación,

2. recoger el gasto de depreciación cuando la subvención, contrato o la carga del usuario por un servicio o programa incluye la depreciación como uno de los elementos de coste aplicables,

3. recoger el gasto de depreciación cuando la unidad gubernamental intente usar fondos derivados de las actividades operativas para reemplazar los activos que se están depreciando,

4. recoger el gasto de depreciación cuando la unidad gubernamental intenta usar fondos derivados de las actividades operativas para reemplazar los activos que están siendo depreciados, si coloca en un fondo especial una cantidad igual al gasto por depreciación,

5. recoger los pagos de las deudas como un gasto, en lugar de la depreciación, para activos cuya adquisición se financia con emisiones de bono con una amortización sustancialmente equivalente a la vida útil del activo,

6. recoger el gasto por depreciación para activos cuya adquisición se financió con fondos de dotación, cuando el montante de depreciación se devuelva al fondo de dotación,

---

<sup>231</sup>Research Report. Op. cit. p. 135 y sig.

7. recoger la depreciación de activos fijos que van a adquirirse en el futuro, pero no depreciar los activos fijos que tienen en este momento,

8. no recoger la depreciación para activos que constituyan la "infraestructura" de la organización (carreteras, presas, puentes, alcantarillado, sistemas de distribución de agua, edificios educativos). Recoger la depreciación de otros activos depreciables,

9. depreciar todos los activos depreciables, como en una empresa.

El FASB Statement 93 dice lo siguiente:

#### INTRODUCCION Y ALCANCE

1. Los principios de contabilidad generalmente aceptados para empresas lucrativas desde hace mucho tiempo requieren el reconocimiento del gasto por depreciación en sus estados financieros generales. Algunas organizaciones no lucrativas<sup>232</sup>, por ejemplo, las organizaciones de salud y asistencia social, hospitales, fundaciones privadas y asociaciones de comerciantes también han reconocido en general el gasto de depreciación. Sin embargo, algunas organizaciones no lucrativas, como colegios, universidades e instituciones religiosas, muchas veces no han reconocido el gasto por depreciación.

2. Este Statement establece standards de contabilidad financiera e información que requiere a todas las organizaciones no lucrativas que reconozcan el coste de consumo de activos materiales duraderos -depreciación- en los estados financieros. También se extiende a dichas organizaciones lo establecido en el párrafo 5 de la APB Opinion nº 12, Omnibus Opinion -1.970, para revelar información sobre activos depreciables y depreciación.

---

<sup>232</sup>El término organización no lucrativa en este Statement abarca todas las entidades descritas por el FASB Concepts Statement nº 4, Objetivos de la información financiera de las Organizaciones que no son de negocios, que tienen características que las distinguen de las empresas. El Concepts Statement nº 4, párrafo 6, lista como características diferenciadoras de las organizaciones no lucrativas (a) contribuciones de cantidades importantes de recursos de proveedores de recursos que no esperan devoluciones pecuniarias equivalentes o proporcionales, (b) fines operativos distingos a proveer bienes o servicios con un beneficio y (c) ausencia de intereses de los propietarios como en las empresas. Las organizaciones no lucrativas tienen estas características en distintos grados. El término organización no lucrativa abarca los tipos de organizaciones cubiertas por las declaraciones del AICPA para sectores específicos: Hospital Audit Guide (1.972), Audits of Colleges and Universities (1.973), Audits of Voluntary Health and Welfare Organization (1.974) and Statement of Position 78-10, Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations (1.978).

3. El FASB Statement nº 32, Specialized Accounting and Reporting. Principles and Practices in AICPA Statements of Position and Guides on Accounting and Auditing Matters; señalaba a los principios de contabilidad e información especializada y las prácticas recogidas en las Guías de la AICPA y los SOP que se desarrollan en el Apéndice A como los principios contables preferibles para justificar cambios en los principios contables de acuerdo con el APB Opinion nº 20, Accounting Changes. Este Statement considera las provisiones en dos de los documentos recogidos en dicho apéndice:

a. Capítulo 2, página 10, del AICPA Industry Audit Guide, Audit of Colleges and Universities, permite pero no exige la depreciación de determinados activos,

b. el párrafo 108 del AICPA Statement of Position 78-10, Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations, exceptúa determinados activos materiales duraderos de la depreciación.

Dado que este Statement requiere el reconocimiento del gasto por depreciación, tales disposiciones no durarán como principios contables aceptables y dejan de ser principios contables específicos con arreglo al Statement 32.

4. Este Statement no cubre cuestiones de exposición en los estados financieros, reconocimiento de activos, o valoración, así como el cálculo del importe de la depreciación a reconocer en un período determinado.

## ESTANDARDS DE CONTABILIDAD FINANCIERA E INFORMACION

### Reconocimiento y exposición.

5. Las organizaciones no lucrativas reconocerán el coste de consumo de los beneficios económicos futuros o de los servicios potenciales de sus activos materiales duraderos -depreciación- y revelarán lo siguiente:

a. gasto por depreciación del ejercicio,

b. saldos de los principales tipos de activos depreciables, por naturaleza o función, a la fecha del balance,

c. depreciación acumulada, tanto por principales tipos de activos depreciables como en total, a la fecha del balance,

d. descripción general del método o métodos usados en el cálculo de la depreciación por tipos principales de activos depreciables.

6. De acuerdo con la práctica aceptada para terrenos utilizados como solares para la construcción de un edificio, no es preciso reconocer la depreciación de obras de arte individuales o tesoros históricos cuyo beneficio económico o servicio potencial se consume tan lentamente que su vida útil estimada es extraordinariamente larga. Una obra de arte o tesoro histórico se considerará como tal sólo si existe evidencia verificable<sup>233</sup> que demuestre que (a) el activo tiene por sí mismo valor cultural, estético o histórico que es digno de ser preservado y (b) el poseedor tiene la capacidad tecnológica y financiera para proteger y preservar no disminuido el servicio potencial del activo y lo está haciendo.

#### ENTRADA EN VIGOR Y PERIODO TRANSITORIO

7. Este Statement será efectivo para los estados financieros emitidos para los ejercicios que comiencen después del 15 de mayo de 1.988 y se alienta su aplicación con anterioridad a esa fecha. Los cambios contables adoptados de conformidad con lo previsto en este Statement se aplicarán con retroactividad replanteando los estados financieros presentados en años anteriores. Este Statement se aplicará ajustando el saldo neto inicial del activo para el primer año presentado, o si no se han presentado en años previos, para el año en que este Statement se aplique por primera vez. En el ejercicio en que este Statement se aplique por primera vez, los estados financieros revelarán la naturaleza de cualquier nuevo planteamiento y su efecto en el cambio de los activos netos para cada período presentado.

8. La aplicación retroactiva de lo previsto en este Statement requiere la estimación de la vida útil y los valores residuales de todos los activos materiales duraderos reconocidos. Debe considerarse toda información disponible desde la adquisición de los activos al hacer estas estimaciones. Por ejemplo, la estimación de la vida útil de un activo debe ser la suma de los años que van desde la adquisición a la fecha en que el Statement se adopte más los años restantes estimados en base a la situación real y el uso previsto del activo.

LO PREVISTO EN ESTE STATEMENT NO NECESITA SER APLICADO A LOS ELEMENTOS INMATERIALES

---

<sup>233</sup>Verificabilidad significa que varias personas puedan obtener esencialmente la misma medida o concluir que la descripción de un ítem representa realmente lo que pretende significar (FASB Concepts Statement nº 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, párrafos 81-89).



## APENDICE A

## ANTECEDENTES

9. En marzo de 1.986, el Board sumó un proyecto a su agenda para establecer standards de contabilidad para ciertas transacciones extendidas de las organizaciones no lucrativas para las que existen inconsistencias en la práctica y en la bibliografía especializada en el sector. El proyecto incluye la contabilización de la depreciación y de los donativos. Este Statement trata de la contabilidad e la depreciación. La contabilización de los donativos se considerará aparte en una fecha posterior.

10. Aunque el gasto por depreciación ha sido desde hace mucho tiempo parte de los estados financieros de las empresas de negocios, muchas organizaciones no lucrativas no reconocían la depreciación en sus cuentas y en su información financiera hasta fechas relativamente recientes. Muchas organizaciones no lucrativas han venido usando una base contable de caja o de "caja modificado" (transacciones de caja más acumulación de ciertos activos y pasivos). En los 60 ocurrió un cambio de la base de caja o de "caja modificado" a la contabilidad por acumulación. El uso de la contabilidad de acumulación, o sea, reconocer las transacciones y otros hechos y circunstancias cuando afectan a la entidad en lugar de cuando se recibe o entrega el efectivo, supuso el reconocimiento de la depreciación por parte de muchas organizaciones no lucrativas. Algunas de ellas, sin embargo, no han reconocido la depreciación como un gasto. Usan lo que algunos han llamado base contable de "acumulación modificada".

11. Los 4 documentos principales del AICPA enfocados a los principios y prácticas específicos de las organizaciones no lucrativas son:

- a. Hospital Audit Guide, 1.972
- b. Audits of Colleges and Universities, 1.973
- c. Audits of Voluntary Health and Welfare Organizations, 1.974
- d. Statement of Position 78-10, Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations, 1.978.

En septiembre de 1.979, el Statement 32 señalaba los principios recogidos en dichos documentos (entre otros) como los preferibles para los fines recogidos en la Opinion 20.

12. Las Guías de Auditoría para hospitales y organizaciones de voluntarios de salud y asistencia social exige la depreciación de los activos materiales duraderos. La Guía de Auditoría para

colegios y universidades permite, pero no exige, el reconocimiento de la depreciación de los activos que formen parte de la planta de la institución; sin embargo, requiere el reconocimiento de la depreciación de los activos fijos materiales que se tienen como inversión de las dotaciones. El SOP 78-10 también exige la depreciación de activos fijos materiales (con excepciones para monumentos, catedrales, tesoros históricos y estructuras utilizadas principalmente como edificios de culto) pero no fija una fecha efectiva para la adopción de sus recomendaciones. Muchas organizaciones han adoptado voluntariamente la recomendación del SOP 78-10 para recoger la depreciación; otras organizaciones no lo han hecho.

13. El Board acordó en 1.979, extraer los principios y prácticas de contabilidad y de información específicos de las Guías del AICPA y los SOP, que recogieran aquellos destinados a las organizaciones no lucrativas y emitirlos como FASB Statement después de un proceso apropiado. Sin embargo, antes de considerar los standards específicos de contabilidad para organizaciones no lucrativas, el Board emprendió un estudio conceptual de la contabilidad y la información para estas organizaciones.

14. El trabajo del Board sobre conceptos de contabilidad financiera e información para las organizaciones no lucrativas comenzó formalmente en agosto de 1.977. Un FASB Resear Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations, del profesor Robert N. Anthony, se publicó en mayo de 1.978. El Memorandum de Discusión y el Exposure Draft condujo al FASB Concepts Statement nº 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations en diciembre de 1.980.

## APENDICE B

### BASES PARA LAS CONCLUSIONES

#### CONCLUSIONES QUE SUBYACEN EN EL RECONOCIMIENTO DE LA DEPRECIACION

##### Conceptos básicos.

17. Todas las organizaciones no lucrativas deben reconocer la depreciación en sus estados financieros.

18. La información sobre los importes y las clases de flujos de entrada y salida de recursos durante un período y las relaciones entre ambos y la información sobre los esfuerzos que suponen los servicios y (con el detalle posible) el cumplimiento de los ervicios es útil para que los proveedores de recursos puedan valorar la actuación de la organización durante un

ejercicio. Esa información también es útil para valorar cómo han cumplido los directivos sus responsabilidades de administración, no sólo para custodia de los recursos de la organización, sino también para hacer un uso efectivo y eficiente.

19. Una organización no lucrativa produce y distribuye bienes y servicios utilizando recursos. Obtiene unos recursos pagando en efectivo, otros a crédito y algunos de aportaciones. Algunos de sus recursos (activos) se consumen para proporcionar servicios cuando los reciben, otros se consumen un poco más tarde y otros se consumen gradualmente a lo largo del tiempo (Concepts Statement 6, párrafos 9-19).

20. El consumo de activos para proveer servicios (o de otra forma) tienen un coste tanto si han sido adquiridos en períodos anteriores como en el actual y tanto si se adquieren pagando en efectivo, a crédito o por donación.(...) El consumo de activos adquiridos supone un coste para la organización dado que el beneficio económico (o servicio potencial) consumido no estará disponible siempre para la organización. Esto es así tanto para los activos adquiridos sin coste como para los adquiridos con un coste.

(...)

27. El hecho de que el uso que una organización hace de un activo origina un gasto no depende de cómo se ha adquirido el activo y sí y cómo será reemplazado. La APB Opinion nº 29, Accounting for Nonmonetary Transactions, e importantes declaraciones del AICPA exigen que los activos donados se reconozcan por su justo valor en la fecha de la recepción. La práctica real generalmente reconoce el coste del consumo de los activos en el período en que se usan (con la excepción de determinadas organizaciones no lucrativas).

28. Los estados financieros deben informar sobre los efectos de transacciones y otros hechos que han ocurrido y serían comparables entre entidades. Así, los standards contables resultarían en contabilidad para transacciones y circunstancias, muy similares, y para diferentes transacciones y circunstancias, de forma diferente. Los activos materiales duraderos proporcionan beneficios tanto a las empresas lucrativas como a las no lucrativas durante varios períodos. Así los activos adquiridos por compra o por donación, su consumo en sucesivos períodos es una serie de hechos -sacrificios de servicio potencial- que dan como resultado un coste para los servicios prestados en esos períodos. La falta de reconocimiento de la depreciación para todos o algunos activos materiales duraderos utilizados niega la existencia de esos hechos y esos costes.

(...)

## EXCEPCIONES PERMITIDAS POR EL SOP 78-10

33. Cada organización debe considerar las características de los activos para hacer las estimaciones necesarias para calcular la cifra de depreciación a considerar. El cálculo de la medida en que se consumen los beneficios futuros o el servicio potencial de un activo en particular durante un período de tiempo o un determinado uso requiere estimar el valor residual y la vida útil y exige la toma de decisiones considerando todos los hechos y circunstancias.

34. El activo generalmente denominado terrenos ilustra la necesidad de considerar las características de los activos individuales para la depreciación. El proceso de consumo de los beneficios económicos futuros o del servicio potencial del terreno tiene lugar en un período tan largo que se hace imperceptible -el terreno utilizado como solar para construir un edificio es quizás el ejemplo más común- y si se tiene en cuenta la depreciación no tiene consecuencia prácticas. Por contraste, ese proceso ocurre algunas veces mucho más rápidamente -el terreno destinado a residuos tóxicos, como fuente de grava o minerales, o para cultivo bajo condiciones en las que la fertilidad desaparece rápidamente y no puede restablecerse económicamente- y reconocer la depreciación afecta a la fidelidad de representación de los estados financieros.

35. Los beneficios económicos futuros o los servicios potenciales de los distintos elementos incluyen "colecciones" y edificios y otras estructuras -incluso monumentos, catedrales y tesoros históricos- se consumen no sólo por el uso o las roturas sino también por el continuo efecto destructivo de la polución, las vibraciones, etc. Los valores culturales, estéticos o históricos de esos activos deben preservarse, mediante la periódica protección, limpieza y restauración, generalmente por un coste importante. Por tanto, el Board concluyó la necesidad de reconocer la depreciación de aquellos activos en que sea necesaria.

36. Los únicos activos recogidos en el párrafo anterior para los que no es preiso reconocer la depreciación son las obras de arte únicas y los tesoros históricos con características análogas a un solar -su beneficio económico o servicio potencial se consume tan lentamente que la cantidad correspondiente a un ejercicio económico no tiene consecuencias. Los valores culturales, estéticos o históricos reconocidos y generalmente una ya larga existencia han hecho que se clasifique a cada uno de esos activos como miembro de una grupo de obras únicas con esas características. Muchas de ellas se han adquirido por compra, donación o se han descubierto y habrán demostrado ya tales características y el poseedor o adquirente generalmente toma precauciones para preservarlas, por ejemplo, manteniendo una obra de arte en un entorno protector y limitando su uso únicamente a su exposición. Dado que esta característica no está limitada a

activos con una existencia ya largo, un activo que se ha obtenido en épocas relativamente recientes no puede suponerse que las tiene en ausencia de la evidencia verificable descrita en el párrafo 6. Por ejemplo, colocar una pintura en un entorno de seguridad no es por sí misma una evidencia de valor cultural, estético o histórico que deba preservarse a perpetuidad.

37. Debe reconocerse la depreciación, sobre los costes capitalizados de preservación o restauración, que proporcionen beneficios económicos futuros o servicios potenciales hasta la próxima preservación o restauración esperada, sin tener en cuenta si la depreciación se reconoce sobre el activo a proteger o restaurar.

#### RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS

38. El AICPA Accounting Standards acordó que es imposible determinar el valor de las colecciones (en poder de museos, galerías, jardines botánicos, bibliotecas y otras entidades similares) y de acuerdo con esto ha concluido que no necesitan ser capitalizadas. Si existen registros y valores para las colecciones, se estimula su capitalización, por su precio de adquisición si se compró o por un precio razonable, si se adquiere por donación.

39. El Board confirma esta conclusión; este Statement no necesita cubrir el reconocimiento de activos porque los cuatro pronunciamientos relevantes del AICPA ya requieren que los activos materiales (excepto "colecciones") se recojan por su precio de adquisición en caso de compra o por un precio razonable en la fecha en que se aporten.

#### REFLEJO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

43. Este Statement no necesita proporcionar orientaciones adicionales sobre cómo debe reflejarse el gasto por depreciación porque las tres Audit Guides del AICPA y el SOP 78-10 ya las recogen.

(...)

Financial Accounting Series. Statement of Financial Accounting Standards nº 99

DEFERRAL OF THE EFFECTIVE DATE OF RECOGNITION OF DEPRECIATION BY NOT-FOR-PROFIT ORGANIZATIONS

AN AMENDMENT OF FASB STATEMENT Nº 93.

Simplemente difiere la fecha de aplicación efectiva del Statement nº 93, hasta los ejercicios que empiecen el día 1 de enero de 1.990, o después.

CALCULO DE LA DEPRECIACION

De acuerdo con el origen de los fondos<sup>234</sup>:

1) los bienes adquiridos con donaciones, con una emisión de bonos o con otros recursos no operativos, podrían no depreciarse si no hay intención de reemplazarlos o conseguir unos fondos en caso de que sea precisa la renovación, con una donación restringida o con una nueva emisión de bonos,

2) para los bienes adquiridos con préstamos, el pago anual para devolverlos puede servir como cálculo aproximado de la depreciación,

3) si se pretende renovar los activos actuales con recursos generados por la propia entidad, la depreciación es el medio usual para conseguirlo.

---

<sup>234</sup>ANTHONY, ROBERT N. Research Report, op. cit. p. 135 y sig.

## 5. COSTES DE LA FUNDACION

### 5.1. DEFINICION

"La función de la contabilidad de costos es acumular, registrar, clasificar, resumir, distribuir cuando sea necesario, e informar sobre los costos y gastos en que ha incurrido una organización para estimar y controlar los costos, así como auxiliar en numerosas decisiones administrativas y de planificación. Estos objetivos de administración son tan importantes para las organizaciones no lucrativas como para las entidades mercantiles, por lo cual la función de contabilidad de costos resulta aplicable por igual a organizaciones no lucrativas, si bien, en muchos casos, en una forma bastante menos compleja<sup>235</sup>."

Davidson y Weil señalan una serie de áreas de problemas que influyen sobre las técnicas de la contabilidad de costes en este sector, son:

1) Contabilidad con base en movimientos de efectivo versus contabilidad con base en provisiones,

2) a pesar de encontrarse exentas de la mayor parte de los impuestos, casi todas las organizaciones no lucrativas tienen que presentar declaraciones informativas anuales,

3) capitalización de activos fijos y depreciación,

4) costo de las operaciones que no utilizan efectivo. Las donaciones de ciertas categorías de activos que no son efectivo, son registradas por lo general (no siempre) por las organizaciones no lucrativas a sus valores justos de mercado en la fecha en que son recibidos. Los accesorios e inventarios donados son los que se omiten con más frecuencia en los estados financieros; cuando sean omitidos a pesar de ser usados en la prestar de servicios de la organización, los costos de tales servicios serán subestimados. Por lo general, resulta bastante fácil para la organización determinar un valor para esos activos, por lo cual es obvio que deben hacerlo.

La donación de servicios es más difícil de manejar. En la actualidad son pocas las organizaciones que registran el valor de esos servicios y, sin embargo, el valor que tienen repercute en forma notable sobre el costo de los servicios prestados. Si no se llegaran a registrar estos valores, los costos totales del

---

<sup>235</sup>DAVIDSON, SIDNEY Y WEIL, ROMAN L. "Manual de contabilidad de costos", McGraw-Hill de Mexico, S.A., 1.983, p. 25-2.

programa, tanto los que constituyen efectivo como los que no lo son, estarían subestimados.

5) Informes funcionales. Tradicionalmente las asociaciones no lucrativas han presentado sus informes sobre la base de una clasificación "natural" de los gastos: sueldos, alquileres, intereses, etc. Desafortunadamente este tipo de clasificación dice muy poco a los lectores respecto a lo que se llevó a cabo con estos desembolsos.

AREAS DE INFLUENCIA IMPORTANTE: es importante no pasar por alto la influencia ejercida a través de los controles tanto de los departamentos federales como de los gobiernos estatales.

Influencia del estado en los requisitos contables: más de la mitad de los Estados (USA) exigen que las organizaciones no lucrativas que posean propiedades o soliciten aportaciones dentro de los límites del Estado, se inscriban y presenten informes periódicos.

Exigen que ciertos porcentajes de los ingresos totales tienen que ser usados de inmediato para fines de los programas:

1) limitaciones en los costos de obtener fondos: el propósito de los que proponen establecer límites para la obtención de fondos es obligar a las organizaciones no lucrativas a cambiar sus métodos de obtención de fondos a otros menos costosos, pero se basa en la suposición implícita de que los altos costos de obtención de fondos reflejan falta de eficiencia y que pueden ser reducidos. Esta suposición puede ser cierta o no.

2) Niveles mínimos para los costos de los programas: exigir a las organizaciones no lucrativas que gasten un cierto porcentaje de sus ingresos en actividades de los programas.

3) Regulación para el abastecimiento: el gobierno federal ha establecido normas para controlar los procedimientos contractuales a través de los cuales el gobiernos compra grandes cantidades de bienes y servicios.

EXIGENCIAS DE TERCEROS: tener información de apoyo sobre los costos que debían ser reembolsados; esto dio lugar a los primeros sistemas significativos de acumulación e informes de costos en los hospitales.



## 5.2. NECESIDAD DE DETERMINACION DE LOS COSTES<sup>236</sup>

Las administraciones de muchas organizaciones no lucrativas se han resistido a las sugerencias para que traten de medir el costo de los servicios prestados, debido a su preocupación de que esto puede limitar su capacidad de brindar servicios de calidad. Parecen temer que el hecho de dar importancia a la determinación del costo pueda dar como resultado tomar decisiones que pueden coartar su capacidad de responder en forma efectiva a los nuevos desarrollos. Otros expresan su preocupación de que los usuarios de esta información financiera compararán los costos de dos organizaciones con programas similares y llegarán a conclusiones erróneas debido a diferencias no cuantitativas ni cualitativas entre ellas. Aún más, algunos directivos de organizaciones no lucrativas parecen preocuparse porque la medición de costos implica que deben existir ingresos para ser comparados con cada costo o que cada programa debe mantenerse por sí mismo. En parte estas preocupaciones son ciertas pero, sin embargo, en nuestro mundo de recursos limitados no es sólo correcto sino necesario que la sociedad indague el costo de los servicios brindados por el sector no lucrativo.

Como ya se señaló, las organizaciones no lucrativas obtienen dinero con el fin de gastarlo para proporcionar un servicio, pero al ser limitados los fondos de que dispone el sector no lucrativo, es necesario decidir dónde se deben gastar estos fondos limitados. Por lo tanto, la medición del costo es vital para este proceso de toma de decisiones ya sea interno (la administración decide cuál de los dos programas será desarrollado) o externo (los contribuyentes deciden cuál organización tiene el programa más efectivo y es por lo tanto la que recibe la donación).

---

<sup>236</sup>DAVIDSON, SIDNEY Y WEIL, ROMAN L. Op. cit. capítulo 25.

### 5.3. DESARROLLO Y REGISTRO<sup>237</sup>

Antes de que la información de costos de una organización pueda ser recopilada y usada en forma adecuada, es necesario definir con claridad los propósitos específicos para los que la misma será utilizada.

Normas de cálculo de costes (Costings Standards Committee of the National Association of College and University Business Officers):

1) los propósitos para los que se usa la información de costos deben determinar el marco dentro del que se desarrolla la información de costos: los costos se determinan para satisfacer los propósitos para los cuales se necesita la información de costos. se necesita una definición clara de estos propósitos con el fin de especificar el método de determinación de costos que se usará.

2) la información de costos debe basarse en el método de contabilidad en base de provisiones: para obtener un costo válido y coherente, se debe usar el método a base de provisiones, aplicando el principio de la importancia relativa.

3) debe ser posible conciliar la información de costos con la información contable financiera oficial: la reconciliación con los registros oficiales de la contabilidad financiera (identificar y dar la atención adecuada a las diferencias entre dos o más grupos de información) es necesaria para asegurar la validez de los registros de costos.

4) debe ser posible conciliar la información no financiera con los registros institucionales oficiales: la reconciliación de la información no financiera con los registros oficiales de la institución es necesaria para asegurar la validez de la información de costos cuando se usa esta clase de información no financiera en el proceso de determinación de costos.

5) las definiciones usadas en las determinaciones de costos deben ser aplicadas de modo uniforme: durante el proceso de la determinación del costo y de un período a otro deben utilizarse definiciones uniformes para obtener información de costos confiable.

6) la información de costos y las unidades relacionadas deben cubrir el mismo período: la determinación del costo para un período en particular debe relacionarse con las unidades de servicio brindadas durante ese mismo período.

---

<sup>237</sup>DAVIDSON, SIDNEY Y WEIL, ROMAN L. Op. cit. capítulo 25.

7) la información del costo debe ser determinada en forma consistente: la información de costos usada en cualquier estudio tiene que ser determinada en forma consistente para todos los períodos incluidos y para todas las unidades de organización incluidas. La información de costos no será comparable a menos que se determine en forma consistente. La consistencia depende de definiciones, métodos e interpretaciones uniformes así como de los criterios usados durante el proceso de determinación de costos.

8) el costo debe ser asignado a un objetivo de costo basado en una relación causal o útil: para que las determinaciones de costos sean comprensibles y confiables, se requiere que los costos sean asignados a objetivos de costos de acuerdo con relaciones identificables que ocasionen la ocurrencia del costo en forma lógica y razonable o que produzcan beneficios recibidos por el objetivo del costo.

9) los costos indirectos deben ser distribuidos con base en medidas cuantitativas que puedan aplicarse en una forma práctica: las bases para distribuir los costos indirectos deben incluir el uso de las medidas cuantitativas que representen mejor la relación del costo con el objetivo del costo, lo que produce una distribución equitativa de los costos indirectos. Hay ocasiones en las que puede suceder que la distribución más equitativa no sea la más práctica, tanto en términos del tiempo como de los gastos relacionados, involucrados en la recolección y tabulación de medidas cuantitativas. En esos casos debe seleccionarse la medida más práctica, siempre que los resultados no presenten diferencias importantes.

10) los costos comunes en que se ha incurrido para brindar dos o más servicios deben ser distribuidos de forma equitativa: la distribución de costos que sean comunes a servicios combinados y que sean objetivos de los costos, debe basarse sobre una relación lógica de los distintos servicios entre sí y de la naturaleza de los costos incurridos. Debe reconocerse que el cálculo por separado de los costes de servicios realizados en forma combinada es algo subjetivo y que las bases de que se dispone para asignar costos combinados son arbitrarias.

11) el costo de capital de un costo objetivo debe reflejar el costo de capital ya vencido del período que sea aplicable: los costos de capital de un objetivo de costos deben reflejar el costo ya vencido que sea aplicable, determinado sobre la base de la vida útil estimada del activo que se está depreciando.

12) la información del costo debe estar acompañada por un informe de aclaraciones: las explicaciones aclaratorias que sean necesarias para facilitar al usuario la comprensión clara del uso que se le piensa dar a la información de costo, establecido con anterioridad, debe acompañar a la presentación de esta información. Las explicaciones deben incluir el método de cálculo de los costes usado, los tipos de costos incluidos, la

identificación de los objetivos de costos y las unidades, y cualquiera otra información relativa al esfuerzo de la determinación del costo.

#### 5.4. INFORMACION CLASIFICADA POR FUNCIONES<sup>238</sup>

Por lo general las organizaciones no lucrativas han mantenido sus registros e informado los resultados de sus operaciones en términos del tipo de gastos "naturales" u "objetivos" en que han incurrido, es decir, sueldos, alquileres, accesorios, etc. A pesar que muchos usuarios de los estados financieros pueden estar interesados en esta clasificación natural de los gastos, la misma proporciona poca información útil para determinar cómo los gastos ayudaron a alcanzar los objetivos de la organización. Por lo tanto, se reconoce cada vez más que este modo "natural" de informar resulta poco adecuado.

El informe sobre una base funcional clasifica las categorías de gastos naturales en varias categorías de funciones o programas, correspondientes a los servicios o programas brindados por la organización.

Programa de conversión de gastos, de la clasificación natural a la funcional:

			DE APOYO O SOPORTE		
			GENERALES Y ADMVOS.	OBTENCION DE FONDOS	TOTAL
A	PROGRAMA B	C			
	Sueldos				
	Alquiler				
	Servicios públicos				
	Franqueos				
	Impresos				
	Accesorios				
	Depreciación				
	Otros				
<hr/>					
	Personas atendidas				
	Visitas realizadas				
	Respuestas a				
	peticiones				
	Aportaciones logradas				
	Costos por unidad				

<sup>238</sup>DAVIDSON Y WEIL. Op. cit. capítulo 25.

Estado de ingresos, gastos y cambios en los saldos de los fondos.

Ingresos (totales).....

Gastos

De programas

Proyecto A.....

Proyecto B.....

Proyecto C.....

.....

De apoyo

Generales y admvos....

Obtención de fondos...

Gastos totales.....

Exceso de los ingresos sobre los gastos.....

SalDOS de los fondos a 1 enero de 1.9xx.....

SalDOS de los fondos a 31 diciembre de 1.9xx....

=====

A pesar que el informe funcional no proporciona la medición directa del costo por unidad, sí dice dónde gastó su dinero la organización, lo que permite que los lectores puedan hacer sus propios juicios. Además, hasta el punto en que los servicios puedan ser cuantificados en términos de "unidades", proporciona los antecedentes básicos para medir el costo por unidad.

La tendencia hacia el informe funcional ha ido en aumento durante los años recientes debido tanto a la literatura profesional como a las disposiciones gubernamentales. Las tres guías de auditoría publicadas por el AICPA presentan los estados muestra sobre la base funcional.

#### 5.4.1. CATEGORIAS DE INFORMES FUNCIONALES

1. Servicios del programa, clasificados en tantas categorías como programas existen: costos incurridos para fomentar los propósitos para los que existe la organización. Incluyen tanto costos directos (personal asignado a las actividades del programa), como los gastos indirectos (costos de ocupación de inmuebles y los gastos indirectos relacionados con este personal y con los otros costos directos del programa).

2. Servicios de apoyo, por lo general clasificados en dos subcategorías:

2.1. Gastos generales y administrativos: no contribuyen en forma directa a las actividades del programa de la organización, pero se relacionan primordialmente con el mantenimiento de la estructura organizativa. Incluyen el tiempo no asignado del director general y su personal, el costo de llevar los libros, las actividades de compras, las funciones generales de la oficina, las reuniones de la junta directiva, los gastos legales y los costos necesarios para mantener y promover la imagen pública de la organización. Al igual que con los servicios del programa, esta categoría incluye tanto los gastos directos como los indirectos.

2.2. Obtención de fondos: en los que se incurre para inducir a otros a aportar dinero o tiempo a cambio de los cuales el contribuyente no recibirá bienes o servicios. Se incluyen costos de personal, ocupación de inmuebles, mantenimiento de listas de direcciones, envíos por correo y todos los costos directos e indirectos de solicitar fondos o servicios.

Algunas organizaciones solicitan todos sus fondos o parte de ellos mediante "donaciones" de fundaciones privadas o de unos pocos individuos determinados, para ser empleados en propósitos específicos. Por lo general se trata de solicitudes por cantidades importantes. Una característica adicional a esta forma de solicitud es que la información tiene que explicar al donante en qué fueron empleados los fondos. Este tipo de "obtención de fondos" debe ser clasificado por separado en los estados financieros para distinguirlos de la obtención de fondos generales, quizás llamándolos "solicitudes de donaciones".

#### 5.4.2. TECNICAS DE DISTRIBUCION

NOMINAS: el método más común para distribuirlos es el que se basa en el tiempo utilizado por cada empleado. Este sistema no presenta problema alguno para los empleados que dedican todo su tiempo a una función, pero la mayor parte de las organizaciones tienen empleados que trabajan en más de un área funcional.

En forma ideal, los empleados deberían registrar su tiempo sobre una base diaria; esto permitiría hacer un análisis completo y exacto al finalizar cada período. Son pocas las organizaciones no lucrativas que insisten en que sus empleados lleven un registro diario de su tiempo durante todo el año; en lugar de ello, usan varios procedimientos opcionales para proporcionar una base razonable para la distribución, de acuerdo con las circunstancias:

1. Registros periódicos: los registros detallados sólo se llevan en ciertos periodos específicos tales como un día de cada semana o una semana de cada mes, bajo la suposición que estos periodos son bastante representativos y pueden ser usados como base para distribuir todo el tiempo del año.

2. Estimaciones del empleado: el tiempo de cada empleado se resume al finalizar cada periodo de tiempo de acuerdo a como dicho empleado recuerde que fue distribuido.

3. Distribución paralela: no se hace intento alguno de mantener registros detallados del personal secretarial y de apoyo; en su lugar, los costos de los sueldos de los mismos son distribuidos sobre las mismas bases que los costos de su supervisor.

4. Distribución de acuerdo con la naturaleza específica del trabajo: existe cierto número de personas que no trabaja en forma directa en funciones del programa: empleados de archivos, personal del departamento de envíos por correo, telefonistas, recepcionistas, jefes de oficina, conserjes, personal de teneduría de libros, agentes de compras y servicios secretariales. Aun con respecto a estos empleados debe revisarse con cuidado la naturaleza del trabajo realizado, e incluso cuando exista una base razonable para asignarlo a una función distinta a la de "generales y administrativos" deben ser asignados así.

OCUPACION DEL INMUEBLE Y OTROS COSTOS DE OFICINA: la ocupación (alquiler, calefacción, electricidad, etc.) y otros costos de oficina (accesorios, equipos, etc.) también deben ser distribuidos, por lo general sobre las mismas bases de la remuneración de las personas que usan el espacio. Esto se acostumbra hacer sobre la base de pies cuadrados, excluyendo del denominador de la fórmula de distribución los espacios no productivos, como son los pasillos y los servicios sanitarios. Una variación de este método es distribuirlos sobre la base de los costos de nóminas, suponiendo que cuanto más alto sea el nivel de sueldos, mayor será el espacio ocupado.

OTRAS CATEGORIAS DE COSTOS: incluyen viajes, publicaciones, accesorios usados en el programa, envíos por correo, etc. Se debe revisar cada categoría para determinar la función adecuada que debe ser cargada. El objetivo es distribuir tanto de estos gastos como sea posible a categorías funcionales diferentes de las generales y administrativas.

#### 5.4.3. COSTOS UNITARIOS Y MEDIDAS

Uno de los aspectos importantes de la contabilidad de costos de las organizaciones comerciales es que éstos están divididos



por categorías y expresados en términos de un costo por unidad. Una vez calculados estos costos por unidad se pueden comparar en forma más fácil y exacta con los costos históricos, presupuestados y estándar, para determinar la eficiencia y la conformidad con el plan. La contabilidad de costos, cuando se aplica a las organizaciones no lucrativas, también puede ser usada para derivar y calcular unidades de medición comprensibles.

## TIPOS BASICOS DE COSTES AGREGADOS

- Costes fijos: se mantienen sin tener en cuenta el nivel de operaciones, no se ven influidos por cambios en la actividad; surgen de la posesión de planta, propiedades y equipo así como de la estructura básica de la organización,

- Costes variables: varían en proporción con el nivel de operaciones, varían directamente con la actividad,

- Costes semivARIABLES: son en parte fijos y en parte variables; para su distribución a las unidades de servicio prestadas deben dividirse sus elementos en fijos y variables,

- Costes escalonados: costes no variables que pueden cambiarse por una decisión administrativa, como la variación en el nivel de cobertura de un seguro, decidir aceptar o no un asesor externo<sup>239</sup>.

El estudio del National Center for Higher Education Management Systems (de la Western Interstate Commission for Higher Education), relaciona y explica varias medidas de unidad financieras y no financieras, incluye las siguientes:

## MEDIDAS FINANCIERAS:

- Programa de remuneraciones al personal,
- remuneraciones al personal administrativo y de soporte,
- otras remuneraciones al personal,
- gastos por accesorios y servicios,
- inversiones de capital (fondos reales desembolsados),
- costos de capital: valuación de los servicios provenientes de los edificios y equipos propiedad de la organización o arrendados y usados durante cualquier período de tiempo,
- becas y pensiones,
- costos directos: asignados a centros de actividad,

---

<sup>239</sup>HENKE, EMERSON O. Introduction to... op. cit. p. 562, y MILANI, KEN. "Financial management and Budgeting", The Nonprofit Organization Handbook. McGraw-Hill. Book Company, 1.988, capítulo 47.

- costos de soporte: no asignados en forma directa a un objetivo de costo final,
- costos totales: suma de los costos directos, costos de capital y costos de apoyo o soporte distribuidos para un centro de actividad o grupo de centros.

#### MEDIDAS NO FINANCIERAS:

- crédito semestral: un estudiante que realiza actividades de aprendizaje para un semestre de crédito,
- contacto con el estudiante: una hora de instrucción a un estudiante en una semana,
- inscripción en cursos: un estudiante inscrito en un curso o sección,
- pies cuadrados asignables: suma de todas las áreas de espacio asignadas a un ocupante y que sean funcionalmente usables por él,
- meses de servicio ETC: número de meses "equivalentes de tiempo completo" trabajados por una persona durante un año fiscal.

A pesar que es evidente que las medidas anteriores están encaminadas hacia un tipo específico de organizaciones no lucrativas, otras bases de unidades, similares en intención y hechas a la medida para una estructura de organización y naturaleza de servicio específicas, podrían ser implantadas para cualquier tipo de entidad no lucrativa.

Otro tipo importante de organización no lucrativa, el hospital, utiliza las medidas de unidad para establecer cuotas específicas para sus servicios. La American Hospital Association ha relacionado los siguientes cuatro métodos:

1. Valores relativos: a cada prueba o procedimiento se le asigna un valor por unidad basado en el tiempo relativo y/o la capacidad exigida para realizarla. Cada uno se multiplica por el número de pruebas o procedimientos en el período de costos con el fin de elaborar valores ponderados. La suma total a ser recuperada de las cuotas, dividida entre los valores totales ponderados produce el valor por unidad. Este valor por unidad se multiplica por los números relativos para cada prueba para obtener la cuota ponderada por prueba.

2. Costo más un porcentaje: este método se usa en departamentos del tipo de venta al público tales como farmacias y accesorios centrales.

3. Cuotas por hora: horas hombre u horas por reloj, en quirófanos, anestesia y fisioterapia.

4. Servicios de rutina: relacionados con el tipo de alojamiento del paciente, privado, semiprivado, salas; para

calcular las cuotas, los cálculos se basan en costos fijos y variables relacionados con el tipo de alojamiento.

En general y según el tipo de coste<sup>240</sup>:

- Costes variables: el coste por unidad puede calcularse dividiendo los costes agregados por las unidades de servicio prestadas. Podemos calcular los costes de un determinado número de unidades de servicio multiplicando el número de unidades por el coste variable previsto por unidad, calculado por estimaciones o a partir de datos históricos. Como dependen directamente de las unidades de servicio, podemos considerarlos como costes directos de esos servicios.

- Costes fijos: están directamente relacionados con el paso del tiempo, más que con las unidades de servicio prestadas; por tanto varían inversamente con el número de unidades de servicio. Como no pueden atribuirse directamente a las unidades de servicio, son costes indirectos y deben distribuirse en base a relaciones de causa-efecto, o sea, tenemos que encontrar un atributo directamente relacionado para usarlo como base de asignación. Pueden expresarse como un importe por unidad de servicio o como un porcentaje monetario.

Algunos costes, ya sean fijos o variables pueden asociarse directamente con operaciones del departamento.

- Costes semivariables: deben dividirse en sus elementos fijos y variables para facilitar la proyección de las cantidades posibles para un nivel de servicios dado (planificación) y permitir una comparación adecuada de los datos presupuestados con los resultados reales (evaluación). La forma más común de distribución es el método high-low; este método exige la relación de los datos históricos o estimados tanto de las unidades de servicio prestados como del total de costes semivariables en que se ha incurrido o en los que se prevé incurrir para cada nivel a lo largo de una serie de períodos y comparar los datos para los niveles mayor y menor de operaciones.

	UNIDADES DE SERVICIO	COSTE AGREGADO
MAYOR.....	6.000	10.000
MENOR.....	3.000	7.000
DIFERENCIA.....	3.000	3.000
	=====	=====

<sup>240</sup>HENKE, EMERSON O. Introduction to... op. cit. p. 562-564.

$$\text{Variable} = \frac{3.000 \$}{3.000 \text{ u/.}} = 1\$$$

Fijo:

- nivel mayor:

$$\$10.000 - (6.000 \text{ u/.} \times 1\$) = 4.000$$

- nivel menor:

$$\$7.000 - (3.000 \text{ u/.} \times 1\$) = 4.000$$

COSTE TOTAL PREVISTO:

$$\$4.000 + \$1 \text{ (unidades de servicio)}$$

#### 5.4.4. LOCALIZACION DE COSTOS

Consiste en la identificación, clasificación y asignación de costos como aparecen en los registros de gastos de la organización. Dicho en forma sencilla, cuando la organización no lucrativa desea determinar los costos de un programa o servicio, los "localiza" mediante el procedimiento de analizar todos los gastos de la organización acumulándolos de acuerdo con las categorías deseadas y distribuyendo, en la forma que sea necesaria, aquellos gastos que no sean asignables en forma directa.

A pesar que la localización de costos tiene usos que pueden relacionarse con muchas organizaciones no lucrativas, las áreas donde su uso ha sido más extenso son los hospitales y otras instalaciones médicas similares debido a la necesidad que tienen de presentar los costos a terceras personas que son las que pagan. Por esto la "localización de costos" se encuentra en una etapa más intensa de desarrollo en los hospitales que en otros tipos de organizaciones no lucrativas.

Se distinguen dos categorías de costes de los servicios<sup>241</sup>:

a) costes que pueden asociarse directamente con un servicio facturable específico: habitación, cirugía, etc.; se cargarán directamente a las cuentas de los centros de coste:

---

<sup>241</sup>HENKE, EMERSON O. Introduction to... op. cit. p. 564-568.

## HABITACIONES

COSTES DIRECTOS COSTES DISTRIBUIDOS DE DEPARTAMENTOS DE SERVICIOS	CARGAS A PACIENTES
--	--------------------

b) costes de otros servicios: lavandería, limpieza, mantenimiento, etc.; deben imputarse a los centros de coste en base a la relación causa-efecto (coste-beneficio) más clara:

## LAVANDERIA

COSTES DIRECTOS	TRANSFERENCIAS A CEN- TROS PRODUCTORES DE INGRESOS
-----------------	--

En la localización de costos, los costos directos y los indirectos distribuidos del hospital son acumulados por tipo de departamento; posteriormente estos "costos ajustados" son distribuidos de los departamentos que "no producen ingresos" a cada uno de los otros y a los centros de costos "productores de ingresos".

El primer método es un proceso "simple" o "directo" de distribución en el cual los costos de los centros de costos o departamentos donde no se producen ingresos son distribuidos, en forma directa, a centros productores de ingresos sin que primero sean distribuidos y acumulados en otros centros donde no se producen utilidades.

El segundo método es conocido como el método del "escalonamiento descendente" -los costos son distribuidos de los centros de costos donde no se producen ingresos a centros donde no se producen ingresos y a centros donde se producen ingresos, cerrando cada centro una vez que es distribuido a otros.

En la tercera forma de distribución el método de la "doble distribución" los centros que no producen ingresos no son cerrados en forma permanente una vez distribuidos sus costos acumulados, sino que permanecen abiertos para recibir subsiguientes distribuciones de costos provenientes de otros centros. Si de esta forma se reciben costos adicionales, es necesario distribuir los costos por segunda vez antes de cerrar el centro. No es sorprendente que el método más usado por los hospitales sea el del "escalonamiento descendente", debido a que facilita una distribución más adecuada de los costos que el primer método y es más fácil de utilizar que el proceso más complicado de la "doble distribución".

En el caso de Colegios y Universidades, los costes acumulados y los procedimientos de distribución son los siguientes<sup>242</sup>:

#### COSTES OPERATIVOS TOTALES:

- Costes directos de la prestación de servicios de enseñanza,
- Costes directos de dirección de proyectos de investigación,
- Costes indirectos a distribuir a los servicios de investigación y enseñanza.

El sistema que Hencke propone para la distribución de costes exige que los costes directos de los servicios de enseñanza se distribuyan entre los distintos departamentos académicos en base a la asociación directa de los costes con las actividades de cada departamento. Estos costes consistirán principalmente en salarios (incluidos los complementos). Los importes se determinarán identificando la afiliación de cada miembro de la facultad al departamento y codificando las partidas de la nómina para reflejar esas afiliaciones.

Para facilitar la identificación y uso de las relaciones coste-beneficio para la distribución de costes indirectos a los departamentos, sugiere subdividirlos primero en categorías de costes indirectos de enseñanza y otros costes indirectos.

Los costes indirectos de enseñanza incluyen:

- costes de proporcionar espacio para los enseñantes, aulas y laboratorios para las clases y determinado equipamiento para las clases; las cantidades aproximadas de estos costes pueden imputarse a los departamentos usando un coste predeterminado por metro cuadrado, que puede caracterizarse como la unidad de servicio prestada por tales costes por espacio. La ratio de coste por espacio incluirá depreciación, seguro y mantenimiento,

- para los demás costes indirectos pueden usarse procedimientos similares; sugiere los siguientes:

1. subdividirlos en administración general, servicios, proyectos de investigación, escuela y departamentos de enseñanza, de acuerdo con la definición habitual de estos términos,

2. distribuir los servicios del departamento a administración general, proyectos de investigación, escuelas y departamentos de enseñanza en base a alguna

---

<sup>242</sup>HENKE, EMERSON O. Introduction to... op. cit. p. 568-572.

medida de las unidades de servicio prestadas por cada uno de esos centros de acumulación de costes,

3. imputar los costes de administración general, incluyendo los señalados en el apartado 2, a los diversos proyectos de investigación y escuelas,

4. imputar los costes de cada escuela, incluyendo los de los apartados 2 y 3, a cada uno de los departamentos de cada escuela.

## 5.5. LA CONTABILIDAD COMO INSTRUMENTO DE GESTION<sup>243</sup>

La conservación del patrimonio de las fundaciones exige que apliquen una gestión dinámica; es decir, una gestión lógica que les permita tomar las decisiones óptimas en cada momento. La implantación de este tipo de gestión tiene que apoyarse en una información integral, que facilite a la gerencia el conocimiento profundo del funcionamiento de la propia Fundación.

Además es necesario que las fundaciones se proyecten hacia el mundo exterior, tendiendo un puente entre ellas y la comunidad, informando a ésta de sus actividades, explotaciones, programas y su aportación al producto nacional. De este modo la comunidad adquirirá progresivamente unas ideas muy claras sobre las actividades de las fundaciones y sobre lo que éstas significan en los diversos sectores en que actúan del contexto económico nacional.

La contabilidad es un instrumento de gestión de las fundaciones, cumpliendo su función instrumental, sobre todo en la vertiente informativa. La necesidad de información anterior, queda cubierta con la contabilidad. Pero hoy no es suficiente que una fundación desarrolle un modelo contable autónomo o independiente, desligado de conexión con el mundo exterior, se precisa que la información que suministran las unidades económicas esté normalizada, es decir, esté ajustada a un mismo patrón o modelo; y todo ello para que sea comparable.

El hecho que la contabilidad de las fundaciones facilite una información homogénea, normalizada, permitirá la comparación de datos, no sólo entre ellas, sino con empresas con explotaciones semejantes o idénticas para deducir conclusiones razonables y formular juicios muy acertados sobre los problemas de gestión.

Las fundaciones requieren gestionarse con criterios empresariales, que son, totalmente compatibles con el origen, finalidad y demás características que concurren en las fundaciones.

Aplicando estos criterios empresariales, las fundaciones pueden y deben potenciarse, obteniendo legítimos beneficios de sus inversiones, de sus explotaciones. Es una demanda de la comunidad, puesto que tales beneficios revertirán a la misma en forma de prestaciones.

---

<sup>243</sup>CUBILLO VALVERDE, CARLOS. "La contabilidad como instrumento para la gestión de las fundaciones". Temas actuales de fundaciones, nº 6. Centro de Fundaciones, 1.982, p. 35-46.



## 6. FUNCIONAMIENTO

La finalidad y objetivos de una Fundación son fijados por el fundador, así como el órgano de gobierno, que ostentará la representación y todas las facultades necesarias para la realización de los fines fundacionales (art. 12 Ley FIG).

El Decreto 2.930/1.972, sección 4ª de Funcionamiento de las Fundaciones, subsección 1ª: Actividades encaminadas al cumplimiento del objeto fundacional, establece lo siguiente:

- debe darse publicidad suficiente al objeto y actividades de la Fundación para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios (art. 19.1 FCP),

- en la Memoria anual, que es pública, habrá de consignarse la forma como se ha dado cumplimiento a la obligación anterior (art. 19.2 FCP).

Como contrapartida a sus servicios puede excepcionalmente, con autorización del Protectorado, percibir algunas cantidades de sus beneficiarios con arreglo a lo previsto en el apartado b) del número 2 del artículo primero de este Reglamento (art. 24.1 FCP). Dichas cantidades no podrán exceder de lo que corresponda al coste del servicio, sin margen comercial de ninguna clase (art. 24.3 FCP).

Para ello la Fundación remitirá al Protectorado, junto a la petición de aprobación de las tarifas de servicios, un estudio justificativo de su cálculo, debidamente informado por la Delegación Provincial del Ministerio de Educación y Ciencia (art. 24.2 FCP).

Las tarifas y su aprobación se inscribirán en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas (art. 24.4 FCP).

Esta exigencia legal persigue que entidades que gozan de determinados beneficios fiscales no se dediquen a actividades mercantiles en competencia con los empresarios regularmente establecidos y que satisfacen todos sus impuestos, aunque en muchos casos el régimen fiscal de las Fundaciones es inferior en beneficios al de las empresas<sup>244</sup>. Además, esta percepción por ciertos servicios sirve para cubrir los costes de otras prestaciones totalmente gratuitas<sup>245</sup>.

Según Saenz de Miera la importancia no radica en el cobro o no de los servicios y si son superiores o no al coste, lo importante es "la idea de la financiación de la fundación y la

---

<sup>244</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 57.

<sup>245</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...2, op. cit. p. 58.

de sus fines para aceptar que éstos pueden financiarse con tarifas, o , lo que es igual, que éstas deben invertirse en los fines fundacionales, es decir, no constituir un beneficio repartible<sup>246</sup>.

---

<sup>246</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 58.

## 6.1.OBTENCION DE BIENES POR UNA FUNDACION

Sus legítimos representantes podrán aceptar herencias y legados a beneficio de inventario, salvo que la Fundación solicite autorización al Protectorado, justificando suficientemente los motivos que le puedan permitir renunciar a dicho beneficio. En el caso de donaciones y legados con carga será necesaria la autorización expresa del Protectorado. Se concederá si se justifica que las rentas y frutos de los bienes donados o legados bastarán para atender la carga de que se trate (art. 27 FCP).

Lo primero que extraña aquí es que el Reglamento no trata, la repudiación de herencias en estos casos. Parece que aquí hay un respeto a la voluntad fundacional que ciertamente no existe, es decir, se trata más que de un problema de convicción. Sin embargo, las legislaciones autonómicas sí hablan de la posibilidad de repudiación de herencias, estando el Protectorado autorizado para decidir sobre esa repudiación, cosa que no ocurre en el ámbito nacional<sup>247</sup>.

La Subsección 21 del Decreto 2930/1972 establece que:

a) las Fundaciones constituidas regularmente de acuerdo con lo previsto en este Reglamento podrán poseer toda clase de bienes, ajustándose en su disposición y administración a las normas que le sean aplicables y destinando sus frutos, rentas y productos a los objetivos de la Institución, con arreglo a lo previsto en sus Estatutos (art. 25).

No pueden existir Fundaciones sin bienes patrimoniales, que deberán detallarse en la Carta fundacional:

- los bienes integrantes del patrimonio de las Fundaciones culturales privadas deben estar a su nombre y constar en sus inventarios (art. 26.1 FCP),

- los inmuebles deben inscribirse en el registro de la Propiedad. Los demás bienes susceptibles de inscripción lo serán en los Registros correspondientes (art. 26.2 FCP),

- los fondos públicos y los valores mobiliarios industriales o mercantiles deben depositarse en entidades bancarias."

b) Podrán realizar sin previa y expresa autorización del Protectorado las actividades industriales o mercantiles estrictamente necesarias para el mejor cumplimiento del fin fundacional, dándole cuenta de la estructuración y funcionamiento de estas actividades.

---

<sup>247</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. Las fundaciones hoy y...", op. cit. p. 14.

Comunicará inmediatamente al Protectorado su situación de accionista mayoritario de una sociedad mercantil o industrial.

En cualquiera de estos casos, el Protectorado podrá establecer medidas cerca del órgano rector de la Fundación, para evitar posibles perjuicios en su patrimonio. Así podrá imponer el arrendamiento de la industria o la venta de las acciones, cuando considere que esa actividad ha producido una desnaturalización de la fundación (art. 28 FCP).

c) Podrán concertar sin autorización del Protectorado operaciones de crédito siempre que, aislada o conjuntamente con otras anteriores, no hayan de abonar anualmente por intereses y amortizaciones una cantidad que exceda del 30 por 100 de sus ingresos ordinarios (art. 32 FCP).

d) Será necesaria autorización del Protectorado para la adquisición de bienes muebles o inmuebles, distintos de valores cotizados en Bolsa, cuando su precio exceda del 50 por 100 de los ingresos ordinarios anuales (art. 33 FCP).

e) Disfrutarán de las reducciones establecidas para los Pósitos y Sindicatos Agrícolas en los Aranceles Notariales y en el Reglamento de la Ley Hipotecaria.

Los honorarios que hayan de satisfacer a los Arquitectos, Ingenieros y demás técnicos, serán calculados sobre las tarifas aplicables al Estado (art. 34 FCP).

## 6.2. OPERACIONES CON BIENES DE LA FUNDACION

1) ENAJENACION O GRAVAMEN DE BIENES INMUEBLES O ESTABLECIMIENTOS INDUSTRIALES O MERCANTILES, según el artículo 29 del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas, punto 1:

a) La Fundación la solicitará al Protectorado, acompañando a su instancia la certificación del acuerdo de la venta de que se trate, suficientemente motivado y adoptado como mínimo por mayoría de los dos tercios de los miembros de su órgano de gobierno y una valoración razonada de los bienes a vender, con los informes periciales que sean procedentes.

b) El Protectorado, antes de conceder la autorización, podrá disponer que se lleve a cabo una comprobación de las valoraciones presentadas por la Fundación.

c) Las ventas se llevarán a cabo mediante subasta, con arreglo al pliego general de condiciones anexo a este Reglamento<sup>248</sup>. Cualesquiera otras condiciones particulares habrán de ser previamente aprobadas por el Protectorado.

d) La Fundación podrá solicitar la dispensa de la subasta; el Protectorado ponderará discrecionalmente las razones alegadas, accediendo a la petición o denegándola; la dispensa de las formalidades de la subasta quedará condicionada a que la venta no se efectúe por precio inferior al que resulte de la valoración efectuada por la Fundación, necesariamente comprobada por el Protectorado, de acuerdo con lo establecido en los apartados b) y c).

También será preceptiva dicha autorización para comprometer en árbitros de Derecho o de equidad o para celebrar transacciones

---

<sup>248</sup>Pliego general de condiciones para la venta en subasta de bienes pertenecientes a las fundaciones culturales privadas (anexo I al Decreto 2930/1972 de 21 julio).

Art. 2.1. Los pactos y condiciones especiales y particulares de la venta, si los hubiere, habrán de ser aprobados por el Protectorado con anterioridad a la subasta. En ningún caso se otorgará dicha aprobación si no se ajustan a lo previsto en el art. 1.255 del C.c. y a los criterios de la buena administración.

[Art. 1.255 C.c.: Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público.]

2. Los contratos no podrán modificar ni las prescripciones del pliego general ni las declaraciones contenidas en los pliegos de condiciones especiales y particulares.

Art. 3.1. Los anuncios de la subasta deberán ser publicados en el "Boletín Oficial" de la provincia y en dos periódicos de los de mayor circulación en la localidad o provincia del domicilio de la Fundación.

2. Si el valor de alguno de los bienes que se subasten superara las 500.000 pts., se publicarán además en el "BOE".

3. En todo caso, se fijará un anuncio en el tablón del Ayuntamiento del domicilio de la Fundación y, si se tratara de inmuebles, se fijará además otro en el del Ayuntamiento en cuyo término radiquen éstos.

Art. 4. Los anuncios habrán de publicarse con 15 días de antelación, como mínimo, respecto del señalado para la presentación de los pliegos, o si la subasta se celebrara oralmente, respecto del señalado para su celebración.

respecto de los bienes de cualquier naturaleza que formen parte del patrimonio de la Fundación (art. 29.2 FCP).

2) VALORES. Las Fundaciones podrán disponer en Bolsa de los valores de su propiedad que coticen en ella sin necesidad de autorización del Protectorado, siempre que la venta se haga al precio de cotización. Deberán reflejar en la Memoria anual la justificación de la venta y el destino del precio percibido (art. 30 FCP).

3) OTROS BIENES, tales como:

- valores no cotizados en Bolsa,
- maquinaria,
- mobiliario,
- objetos de interés arqueológico, histórico o artístico, etc., se estará a lo fijado en el artículo 31:

a) el acuerdo habrá de ser motivado y se adoptará por mayoría de los dos tercios de los miembros del órgano rector de la Fundación que se recogerá suficientemente motivado en el libro de actas,

b) se practicará una valoración razonada y detallada de los bienes de que se trate,

c) se remitirán al Protectorado copias certificadas del acuerdo y de la valoración. El Protectorado podrá pronunciarse sobre la justificación de la venta y disponer la comprobación de las valoraciones,

d) transcurridos tres meses desde la fecha de presentación de los documentos anteriores, se entenderá que el Protectorado no se opone a la venta.

4) INVERSIONES DE PRIMER ESTABLECIMIENTO Y REPARACIONES O MEJORAS EXTRAORDINARIAS. Sólo podrán llevarse a cabo de acuerdo con el presupuesto extraordinario que se confeccionará al efecto, aprobado por el Protectorado. Comprenderá como gastos, además de los conceptos que lo determinen, los que originen las operaciones financieras que en su caso se lleven a cabo para nivelarlos. En los ingresos se consignarán:

- los sobrantes de las liquidaciones de los presupuestos ordinarios,
- los procedentes de ventas de elementos patrimoniales,
- las subvenciones públicas,
- los donativos particulares, y
- las operaciones de crédito que se realicen.

La aprobación requiere la presentación de:

a) los estudios técnicos y económicos que hayan servido de base al acuerdo de inversión, reparación o mejora determinante del presupuesto extraordinario,

b) el acuerdo en cuestión,

c) el presupuesto extraordinario, con mención del plazo de ejecución de los trabajos correspondientes y liquidación de dicho presupuesto (art. 40 FCP).

Junto con la liquidación del presupuesto extraordinario aprobado por la Fundación, se remitirá al Protectorado una Memoria que explique las vicisitudes de la ejecución y financiación de las obras y trabajos de que se trate (art. 45).

### 6.3. CARGAS CULTURALES DE CARACTER PERMANENTE

Este tema tratado en la sección 4ª, capítulo 2º del Decreto de 1.972, hace referencia a aquellos adquirentes a título oneroso o gratuito de bienes patrimoniales transmitidos a la Fundación con la carga permanente de destinar éstos o sus frutos y rentas al cumplimiento de un fin docente o cultural diligentemente con arreglo a las Leyes, a las prescripciones de este Reglamento y a las cláusulas que rigieron la transmisión. Podrán destinarse a la constitución de una Fundación cultural privada, o previa autorización del Protectorado, integrarlos en una ya constituida. En otro caso estarán obligados a promover la inscripción de la carga en el Registro de la Propiedad, si procede y a dar cumplimiento a las disposiciones siguientes:

1) Los adquirentes, albaceas o ejecutores testamentarios deberán poner en conocimiento del Protectorado el hecho de la adquisición, remitiendo copia autorizada del título de la misma y el plan con arreglo al cual se propongan dar cumplimiento a la carga de que se trate, que como mínimo comprenderá los siguientes extremos:

a) nombre, apellidos y domicilio de los cedentes y de los cesionarios, si son personas físicas, o el nombre o razón social y el domicilio, si son personas jurídicas,

b) descripción de los bienes transmitidos con expresión de su naturaleza, destino, frutos o rentas en su caso y valoración,

c) forma de cumplimiento de la carga cultural; en su caso, se acompañará el estudio técnico de las realizaciones a emprender al efecto, con expresión del plazo para su funcionamiento y del coste de la instalación y de su sostenimiento,

d) personas bajo cuya responsabilidad quedará el cumplimiento de la carga (art. 65 FCP).

2) Si las cargas impuestas sobre los bienes transmitidos implicaran la creación de un establecimiento de enseñanza, los adquirentes habrán de acomodarse a lo establecido en los reglamentos que regulen el servicio docente o cultural de que se trate.

3) Si el acto de disposición atribuye a los adquirentes la determinación concreta del destino de la cosa o de sus frutos con carácter discrecional, deberán elaborar además un programa de actividades, con arreglo a lo previsto en el número 2 del artículo 137 de la Ley General de Educación, y solicitar su aprobación.



4) Cuando la carga consista en la asignación de ayudas económicas a estudiantes o instituciones docentes o culturales, deberán cumplir lo previsto en el artículo 21 de este Reglamento.

El plan será aprobado por el Protectorado, o propondrá las modificaciones procedentes, notificándolo a los interesados y disponiendo, en su caso, la inscripción en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas de la carga docente de que se trate. La responsabilidad del cumplimiento de la carga corresponde a los adquirentes en tanto el Protectorado no apruebe dicho Plan (art. 66 FCP). Las actividades inscritas en el Registro que se realicen con arreglo a lo aprobado por el Protectorado gozarán de los mismos beneficios que las realizadas por las Fundaciones culturales privadas.

El ejercicio de las actividades cumplimiento de la carga de que se trate se considerará radicado en el lugar que prevean las disposiciones que la constituyen y en su defecto, en el del domicilio de los titulares de las cosas gravadas (art. 67 FCP).

En los cuatro primeros meses de cada año natural elevarán al Protectorado una Memoria explicativa de las actividades desarrolladas para el cumplimiento de la carga, especificando los beneficios de la misma.

En el supuesto en que la cosa gravada o sus rentas no permitan el cumplimiento de la carga o aquélla resulte inactual o irrealizable, los titulares podrán promover ante el Protectorado la reducción o la redención de la misma. A estos efectos deberán presentar expediente razonado de las causas que lo motiven, que como mínimo comprenderá:

- verificación de la causa determinante de la petición,
- justificación de la reducción o redención que se solicita,
- informe de la Delegación Provincial del Ministerio de Educación y Ciencia del domicilio del titular sobre dicha petición.

Si se solicita redención de la carga será preciso acompañar a la petición una propuesta económica razonada de redención, con las valoraciones periciales necesarias. Los bienes serán asignados a las Fundaciones docentes del lugar o de la provincia del domicilio del titular. La Delegación Provincial del Ministerio, en este caso, ampliará su informe a los extremos indicados (art. 69 FCP).

La redención de las cargas docentes o culturales previstas en el artículo 788<sup>249</sup> del Código civil se llevará a cabo con

---

<sup>249</sup> Será válida la disposición que imponga al heredero la obligación de invertir ciertas cantidades periódicamente en obras benéficas, como dotes para doncellas pobres, pensiones para estudiantes o en favor de los pobres o de

arreglo a sus prescripciones: "Será válida la disposición que imponga al heredero la obligación de invertir ciertas cantidades periódicamente en obras benéficas, como dotes para doncellas pobres, pensiones para estudiantes o en favor de los pobres o de cualquiera establecimiento de beneficencia o de instrucción pública bajo las condiciones siguientes:

Si la carga se impusiere sobre bienes inmuebles y fuera temporal, el heredero o herederos podrán disponer de la finca gravada, sin que cese el gravamen mientras que su inscripción no se cancele.

Si la carga fuere perpetua, el heredero podrá capitalizarla e imponer el capital a interés con primera y suficiente hipoteca.

La capitalización e imposición del capital se hará interviniendo el Gobernador civil de la provincia y con audiencia del Ministerio público.

En todo caso, cuando el testador no hubiere establecido un orden para la administración y aplicación de la manda benéfica lo hará la Autoridad administrativa a quien corresponda con arreglo a las leyes."

---

cualquiera establecimiento de beneficencia o de instrucción pública, bajo las condiciones siguientes:

Si la carga se impusiere sobre bienes inmuebles y fuere temporal, el heredero o herederos podrán disponer de la finca gravada, sin que cese el gravamen mientras que su inscripción no se cancele.

Si la carga fuere perpetua, el heredero podrá capitalizarla e imponer el capital a interés con primera y suficiente hipoteca.

La capitalización e imposición del capital se hará interviniendo el Gobernador civil de la provincia y con audiencia del Ministerio público.

En todo caso, cuando el testador no hubiere establecido un orden para la administración y aplicación de la manda benéfica, lo hará la Autoridad administrativa a quien corresponda con arreglo a las leyes.

#### 6.4. DETERMINACION DEL OBJETIVO

La misión de la organización debe ser<sup>250</sup>:

- operativa, enfocar lo que realmente intenta hacer la organización y que después cualquiera en la institución pueda conocerla,
- duradera, aunque los objetivos se fijen a corto plazo o se varíen,
- simple y clara.

La organización debe estar siempre preparada para ver en su entorno nuevas oportunidades de éxito:

- 1º, organizarse para ver la oportunidad,
- 2º, estar dispuesto a renovarse,
- 3º, organizar lo nuevo.

Una vez determinada la misión, será preciso establecer acciones a corto plazo, planificar.

Según Drucker se necesitan cuatro cosas: un plan, marketing, gente y dinero. Así hablaremos de las estrategias que convierten el plan en resultados:

- cómo prestar el servicio a la comunidad,
- cómo ofrecerlo,
- cómo conseguir dinero para poder proporcionar el servicio.

Lo más importante es la información a todos los niveles, para que todos sepan cuál es su trabajo, cómo hacerlo y cuándo.

---

<sup>250</sup> DRUCKER, PETER F. Managing the non-profit organization. Op. cit. parte I.

## 6.5. GESTION ECONOMICA

Hace años, gestión era una palabra prescrita para las personas relacionadas con actividades altruistas. Significaba negocio y los altruistas se preciaban de estar libres de tachas mercantilistas y se consideraban por encima de consideraciones tan sórdidas, como los beneficios y el punto muerto.

Actualmente, la mayoría ha aprendido que las actividades no lucrativas necesitan incluso más nivel de gestión que las lucrativas, precisamente porque carecen de la disciplina de los "resultados". Los altruistas continúan dedicándose a "hacer el bien", pero se han dado cuenta que las buenas intenciones no son sustitutos de la organización y el liderazgo; de la responsabilidad, los rendimientos y los resultados. Requieren una buena gestión y ésta se inicia con la misión con la que se compromete la organización.

Basan su estrategia en la misión y lo que ésta requiere. Se concentra la organización en la acción. Primero se definen estrategias concretas para lograr los objetivos esenciales. Crean una organización disciplinada. Por sí solas pueden prevenir el más común de los males degenerativos de una organización, especialmente si ésta es grande: desperdigar los siempre limitados recursos en cosas que son "interesantes" o parecen "rentables", en lugar de concentrarlos en un pequeñísimo número de esfuerzos productivos.

Las mejores organizaciones altruistas consagran una buena parte de su pensamiento a la definición de la misión de la organización; se centran en objetivos de claras implicaciones para el trabajo que los miembros realizan, tanto los de su personal remunerado como los del voluntariado<sup>251</sup>.

Una misión organizativa bien definida sirve de constante recordatorio sobre la necesidad de mirar fuera de la organización, no sólo en busca de "clientes", sino para encontrar fórmulas de éxito; las organizaciones más exitosas y activas han aprendido a definir con claridad qué cambios fuera de la organización constituyen "resultados" y concentrarse en los mismos. Un objeto bien definido ayudará a lanzar ideas innovadoras y a hacer comprender a los demás porqué tienen que ponerse en práctica, por poco tradicionales que sean.

Muchas organizaciones altruistas poseen un consejo de administración eficaz y un director ejecutivo claramente responsable ante el consejo y cuya actuación se revisa anualmente por un comité del consejo. La actuación del consejo se revisa de acuerdo con los objetivos preestablecidos anualmente.

---

<sup>251</sup>DRUCKER. "Qué se puede aprender...", op. cit. p. 20.

En parte, las diferencias lucrativas - no lucrativas, son producto de la historia. Tradicionalmente, el consejo se ha encargado de la dirección en las organizaciones altruistas; o al menos lo ha intentado. De hecho, es sólo consecuencia de que las organizaciones altruistas han crecido tanto en tamaño y complejidad, que se ha recurrido frecuentemente a personal directivo profesional.

No obstante, a pesar de lo habitual que sea contar con una dirección profesional, los consejos de administración de las organizaciones no lucrativas no pueden como norma, ser reducidos a la impotencia como tantos consejos de las empresas lucrativas lo han sido. No importa lo que opinen algunos directores generales de las empresas no lucrativas: sus consejos no pueden adoptar el papel de simples comparsas. El dinero es una razón.

Pocos consejeros, dentro de las sociedades anónimas, son accionistas importantes; mientras que los consejeros de las organizaciones no lucrativas contribuyen muy a menudo con sumas elevadas de dinero y se espera que también capten otros donantes. Además, los consejeros suelen estar personalmente comprometidos con la causa de la organización y generalmente han servido como voluntarios durante muchos años y conocen la organización, al contrario que muchos consejeros de las empresas lucrativas.

El debilitamiento del consejo en las grandes empresas, debilita a su vez a la dirección; dispersa su responsabilidad sobre la actuación y los resultados; y francamente, es muy raro el consejo de administración de una gran compañía que revise la actuación de su director general en relación con los objetivos preestablecidos. El debilitamiento del consejo priva a la alta dirección de apoyo eficaz y creíble en caso que fuera atacada.

#### 6.5.1. INVERSION DE LAS DOTACIONES<sup>252</sup>

A lo largo de la historia se ha visto un interés por tener invertido el patrimonio de la Fundación en algo seguro, las primeras Fundaciones que aparecen tenían como requisito esencial disponer de un edificio, algo que la albergara. Este sistema tradicional de financiación quiebra por diferentes razones, fundamentalmente en el momento en que hay dificultades para colocar ese patrimonio en activos seguros, productores de rentas suficientes para atender los fines.

La quiebra del sistema de financiación de las Fundaciones ha tenido incidencia especial en España, no sólo debido a las leyes desamortizadoras y su incidencia en España, del tema de las manos muertas, sino que, con relación a otros países, las decisiones fueron mucho más drásticas y, mientras que hasta

---

<sup>252</sup>ALEGRE GOMEZ, SANTIAGO. "La gestión patrimonial de las fundaciones", Temas Actuales de Fundaciones, nº 6. Centro de Fundaciones, Madrid 1.982, p. 25-30.

mediados del siglo pasado, el patrimonio estaba integrado casi exclusivamente por casas, fincas rústicas y urbanas, apoyándose en aquellas disposiciones desamortizadoras, muchas veces llevadas hasta su extremo, se inicia el proceso de reconversión de los patrimonios con la obligación de invertir sus activos en títulos de la deuda perpetua interior al 4 por ciento.

El proceso de inflación influye de tal forma en las Fundaciones que, en 1.963, tras realizar un inventario de su patrimonio invertido en fondos públicos, de deuda perpetua interior y lo que tenían en otro tipo de activos, se pudo determinar que la pérdida de capital sufrida era, por lo menos, de 11.000 millones de pesetas. Entonces se trataba de estudiar fórmulas que pudieran ofrecerse a los poderes públicos para que de alguna manera paliaran estas pérdidas. Se da un hecho peculiar en este caso y es la posibilidad de solucionar un tema que es el de la indeterminación de la presión de las pérdidas para los tenedores de deuda perpetua, porque como se convertían al mismo tiempo en inscripciones intransferibles, se disponía de la fecha de inmovilización de estos activos y por tanto era posible calcular en qué intensidad había influido ese proceso. Existía y existe una ventaja desde el punto de vista de crear mecanismos de posible compensación, puesto que sería relativamente fácil, determinar los períodos sobre los que había estado influyendo el proceso de autoamortización; es decir, normalmente el problema cuando se habla de incidencia de la inflación es poder fijar la situación, deudora o acreedora; en principio el deudor habrá tenido unos beneficios y el acreedor, el prestamista habrá tenido una pérdida.

No sólo jugó el intento desamortizador, sino también un intento de hacer prevalecer el patrimonio por medio de valores seguros que iban a permitir una adecuada rentabilidad. Pero, de hecho, la situación es que las Fundaciones no se han sujetado, no por voluntad propia, a los principios que rigen la actividad financiera de los prestamistas, que son fundamentalmente los de seguridad, rentabilidad y liquidez. La seguridad se convirtió en inseguridad, puesto que esos patrimonios se han ido autoamortizando, la rentabilidad no podrá ser más baja y la liquidez ninguna, porque frente a otros tenedores de títulos de la deuda pública las Fundaciones no podían negociarlos.

El Estado, a través de los respectivos protectorados, durante las últimas décadas toleró la realización de inversiones en valores de renta variable y en valores de renta fija distintos de la Deuda del Estado, con lo que se ha desacelerado el deterioro que ocasionó el cumplimiento más estricto de las normas legales durante los primeros años del siglo XX. Por otra parte se significaba (en 1.963) una inadecuación de los fines que se les asignó a las necesidades del momento, confrontadas con una sociedad que cambia rápidamente.

Junto a estos dos grandes fenómenos, hay un hecho fundamental: un gran colectivo de Fundaciones tiene como fines la prestación de servicios asimilables a los de otros servicios prestados por empresas lucrativas, del sector servicios. En

algunos servicios es fundamental el peso de los costes de personal que han aumentado más que proporcionalmente con relación a otras actividades donde la tecnología ha podido actuar de otra forma más eficaz y donde ha sido posible que las inversiones intensivas en capital ahorraran mano de obra. Por otra parte, en la mayoría de los casos, en torno al 75 por cien de los costes en una época pasada gozaba de aportaciones voluntarias de personas ajenas a la Fundación. Otra característica es que las personas que trabajaban en ellas, en muchos casos, no cobraban exactamente el salario que les hubiera correspondido en el mercado. Como consecuencia aparece la necesidad de una mayor vigilancia del problema de los costes que en el pasado.

Otro aspecto es el control de la eficacia en la gestión y el control de eficacia económica y social que está muy relacionado con los objetivos que persigue cada una de las Fundaciones. Porque la eficacia en la gestión del patrimonio puede ser óptima, pero por el contrario la eficacia económica y social, puede ser, en algunos casos, casi nula.

#### Nuevas fuentes y métodos de financiación:

1º Beneficiario-usuario: contribución a financiar una parte de los servicios:

- aportaciones monetarias,
- trabajo voluntario.

2º Empresas públicas o privadas: aportaciones directas o indirectas de:

- a) fondos propios,
- b) préstamos.

3º Entes públicos: ayudas a la Fundación o al usuario:

- a) afectación de tributos y tasas, como la tasa sobre el juego,
- b) subvenciones discriminadas de acuerdo con los objetivos y acciones de las Fundaciones,
- c) préstamos,
- d) planes concertados,
- e) fondos de compensación: pérdidas de valor de activos mobiliarios.

## 6.5.2. DEFICIENCIAS MAS FRECUENTES

Las deficiencias más frecuentes detectadas son<sup>253</sup>:

a) Financiación: sobre todo las entidades de nueva creación, olvidan frecuentemente la planificación de los aspectos financieros más elementales, lo cual puede poner en peligro la propia subsistencia de la entidad.

Para una buena actuación financiera, toda entidad debe tener en cuenta dos variables:

- Temporalidad de los ingresos: una entidad contratante o subvencionada por la administración sabe que esta variable es difícilmente determinable, hay que conocer períodos de facturación, plazos de subvenciones, demoras en los cobros, incidencia de procesos políticos y electorales en el funcionamiento de la maquinaria administrativa, posibilidad de descuento bancario de las facturas, etc.

- Costes de personal: por su rigidez en cuanto a magnitud y periodicidad. Es fácil encontrar pequeñas entidades, con una visión muy poco realista de esta variable, que cuando tienen que afrontar el pago de la nómina de personal o la cuota de la Seguridad Social, atraviesan graves dificultades.

b) Creación de un "Fondo de Maniobra": ha de tener asegurada la financiación a través de recursos propios o créditos a largo plazo, tanto el activo fijo como el fondo de maniobra, definido como "el activo circulante mínimo para mantener la actividad normal de la entidad".

c) Evaluación de la calidad de la prestación: estas entidades suelen tener un fuerte componente vocacional y por tanto una visión muy positiva de sus realizaciones, pero, a su vez, se observa un riesgo derivado de la escasa predisposición a someterse a evaluaciones sistemáticas sobre el contenido de las realizaciones.

d) Cumplimiento de los aspectos formales de las relaciones contractuales: aparecen dificultades en:

- aportación de documentación en la forma y plazo para contratar,
- ausencia de archivo sistematizado,

en muchos casos por la preponderancia del aspecto "material" del servicio para el que están especialmente motivadas, que les hace desdeñar, al menos en parte, los aspectos más administrativo-gerenciales.

---

<sup>253</sup>CABELLO CABELLO, ERNESTO. "Consideraciones sobre la materialización...", op. cit. p. 72 y sig.



### 6.5.3. ESTUDIOS Y ANALISIS DE VIABILIDAD Y FACTIBILIDAD<sup>254</sup>

Los procedimientos y técnicas utilizados: valoración de empresas, análisis coste/beneficio, elección de inversiones, son útiles para el diagnóstico de estas instituciones, ya que la singularidad de estas entidades radica en que los excedentes - equivalentes al concepto del beneficio mercantil - no se reparten, sino que se dedican a mejorar la calidad de los servicios o a incrementar las prestaciones sociales.

Suele ocurrir que por las características de su patrimonio: deterioro de instalaciones, inflación, dificultades financieras, etc. sufran un proceso de descapitalización y de infrautilización de sus capacidades potenciales.

La metodología es la usual:

- Recomendaciones previas:

\* determinar qué quieren hacer realmente las personas que representan a los órganos rectores,

\* cuál es su conocimiento objetivo de la institución y en qué datos verificables basan su hipótesis de estrategia, que normalmente no están formuladas,

\* qué proyectos se plantearon en el pasado reciente, y qué autocritica puede realizarse,

El objetivo del trabajo puede ser:

- conocer los recursos que generan logros próximos, minimizando costes,

- determinar el comportamiento en la utilización de medios,  
- sensibilidad y riesgo ante las hipótesis de redistribución de estructuras patrimoniales y organizativas, posibles inversiones, desinversiones y endeudamiento.

Se analizan:

- estatutos y evolución de la entidad en los tres-cinco años últimos,

- datos económico y contables, rendiciones de cuentas, ingresos y gastos, patrimonio y su inventario,

- estudio específico de sus actividades:

\* servicios que ofrece,

\* recursos humanos de que dispone.

---

<sup>254</sup>BARRENO VARA, GUILLERMO. "La colaboración...", op. cit. p. 65-67.

- Aceptación social de la calidad y prestigio de la institución y análisis del entorno socioeconómico, demografía, etc.,

- análisis y posibilidades del patrimonio inmobiliario:

- \* revisión de titularidades jurídicas, arrendamiento, capacidades, potencias, cesiones,

- \* posibilidades de incremento de superficies rentables, cambio de cultivos, etc.,

- \* necesidades de inversión para incrementar su rentabilidad económica y social.

- Mobiliario y financiero:

- \* estudio de la cartera, análisis de rentabilidades netas y reajustes en su composición que faciliten solvencia y liquidez,

- \* previsión de la tesorería y propuestas de planes de actuación con las disponibilidades financieras que no se suelen "mover", por aquello de "nosotros no sabemos hacer dinero",

- \* elaboración y utilización de planes de tesorería; suele producir mejoras inmediatas en el control.

- Análisis del área de recursos humanos, utilizando algunas técnicas de la auditoría social para verificar:

- \* eficacia y funcionalidad,

- \* posibles sinergias,

- \* calidad del servicio,

- \* condiciones de trabajo del personal, que en estas instituciones suele tener características específicas,

- \* conflictos latentes laborales.

- Análisis del área comercial.

Barreno Vara recomienda además, estudios sobre:

- Características de los "clientes", que a veces no son los usuarios,

- revisión de los servicios:

- \* coste: incluye imputación de la amortización del edificio, gastos de gestión, financiación, etc.

- \* calidad- precio: con su problemática.

- mercado potencial resultante del estudio y análisis de la actividad de las empresas o entidades que actúan como competencia,

- cuál es el producto que podríamos ofrecer a las demandas de una clientela real y no sólo a la que consideremos propia y casi cautiva de la organización y estructura actual.

Estos datos hay que presentarlos cuantificados en un horizonte temporal, tres-cinco años, en forma de balances provisionales:

- Ingresos,
- gastos; análisis específico de costes fijos y variables, gastos de estructura, incidencia de aspectos fiscales,
- flujos de caja,
- excedentes,
- endeudamiento.

Los flujos de caja pueden ser importantes si se puede repercutir en la negociación de los precios la imputación económica contable de alguno de los costes, cuestión a veces no valorada suficientemente.

La discusión de las hipótesis alternativas puede comportar:

- modificación en la estructura: organizativa, recursos humanos, financiera,
- reestructuración del patrimonio neto: adquisiciones, ventas, permutas, endeudamiento.

Es necesario prever que estas instituciones requieren trámites y procesos administrativos para la enajenación y modificación de su patrimonio, que requieren períodos de tiempo que hay que tener en cuenta en la programación.

Habrà que medir la sensibilidad y riesgo de cada una de las hipótesis en el horizonte temporal previsto.

Hay que presentar finalmente una propuesta de decisiones, en el calendario de implantación y sistema de control y revisión del desarrollo del plan.

#### 6.5.4. MEDIDAS DEL RENDIMIENTO

Eficiencia: el ratio entre los outputs y los inputs, o bien la cuantía de output e input por unidad.

Eficacia: relación entre los outputs de la organización y sus metas y objetivos.

Algunas medidas del rendimiento son:

- indicadores de costo,
- productividad,
- nivel de utilización,
- volumen total.

Para comparar estos indicadores entre diferentes organizaciones hemos de tener en cuenta que:

- los objetivos de cada una son diferentes,
- la medición de inputs y outputs es distinta de unas organizaciones a otras,
- la cantidad de objetivos es variable,
- hay una tendencia a preferir los resultados a corto plazo.

Existen diferentes modelos para valorar la productividad y el rendimiento de una entidad:

- Modelo Data Envelopment Analysis: evaluación de eficiencia de las actividades del sector público<sup>255</sup>.

En una primera evaluación se podría asumir que las organizaciones no lucrativas son ineficientes comparadas con las lucrativas, porque los accionistas actúan sobre los directivos, motivándolos a reducir la ineficiencia e incrementar los márgenes. A pesar de esto, de hecho, la forma de organización no lucrativa, es óptima para actividades benéficas, porque tienen acceso a capital a bajo coste (donaciones). Los donantes están dispuestos a proporcionar este tipo de capital por razones sociales, psicológicas, religiosas, pero no lo están para donarlo a instituciones con fines de lucro. Más aún, el capital donado no sólo sustituye al capital social sino que los donantes, especialmente los importantes, reemplazan a los accionistas en la supervisión de las actividades de la dirección. No obtienen una participación en beneficios, sino la satisfacción de que los servicios se presten de forma eficiente o, en algunos casos algo menos altruista, ser aplaudido públicamente, promocionar sus actividades empresariales o el prestigio personal<sup>256</sup>.

#### 6.5.5. EL CONTROL DE GESTION

Aunque es raro que los beneficios sean la única meta de una organización comercial o industrial, es una meta importante y sirve de punto de convergencia para unificar el control de gestión. Los programas propuestos se pueden juzgar en términos de rentabilidad y la actuación de muchos centros de responsabilidad se puede juzgar sobre la base de su contribución a los beneficios totales de la empresa.

Por definición, tal punto de convergencia no existe en las organizaciones sin fines lucrativos. El objetivo financiero de estas entidades es alcanzar el punto de equilibrio entre ingresos y gastos o superarlo un poco. Si la organización genera beneficios notables, será indicio de que no presta tantos servicios como debiera con los recursos disponibles. No obstante,

---

<sup>255</sup>GARCIA VALDERRAMA, TERESA. "Medidas de eficacia y eficiencia en organizaciones sin ánimo de lucro: importancia de los indicadores". Actualidad Financiera, nº 11, semana 15 a 21 marzo, 1.993, p. C-73 a C-83.

<sup>256</sup>CALLEN, JEFFREY L. Y FALK, HAIM. "Agency and Efficiency in Nonprofit Organizations: the Case of 'Specific Health Focus' Charities". The Accounting Review, vol. 68, nº 1, jan. 1.993, p. 48-65.

si cierra constantemente con pérdida sus ejercicios económicos, terminará en quiebra.

Al centrarse en los beneficios, las empresas tienen un motivo para unificar la función de control de gestión que les falta a las organizaciones sin fines lucrativos. En una empresa orientada a los beneficios, un directivo que gasta más de lo presupuestado y obtiene un beneficio correspondientemente mayor que el previsto recibe por lo general la felicitación de sus superiores. En una organización no lucrativa, el cumplimiento estricto del presupuesto es más importante.

El objetivo fundamental de una organización no lucrativa es prestar el mayor número de servicios que le permitan los recursos disponibles. En la labor de planificación, la relación entre la cantidad de recursos dedicados a una actividad y los beneficios resultantes es muy tenue. (¿Aumentaría la capacidad docente actual la entrada de un nuevo profesor, hasta el punto de justificar el coste adicional que supone?). En la labor de evaluación, la cantidad y calidad de los servicios prestados raramente se pueden medir de forma satisfactoria.

El presupuesto es especialmente importante en las organizaciones no lucrativas. En una empresa lucrativa, los directivos pueden usar, con ciertos límites, su propio criterio para decidir si unos gastos adicionales que se proponen generarán o no unos ingresos sustancialmente mayores que los previstos, y pueden desviarse del presupuesto para aprovechar esa ocasión. En una organización sin fines lucrativos, es improbable que se puedan conseguir más ingreso con un aumento proporcional de los gastos, de modo que el libre albedrío del director queda mucho más reducido. Por consiguiente, el presupuesto es una limitación rígida de los gastos<sup>257</sup>.

La función de supervisión es más complicada que en una empresa, porque la "propiedad" no es negociable y los precios de mercado no están disponibles para conocer el "valor añadido" producido por la dirección. Además, algunos inputs y outputs son de naturaleza cualitativa o cuya unidad de medida no es el dinero. Así, los tradicionales informes financieros periódicos no son suficientes para la supervisión (salvo para la auditoría externa). La participación de los donantes en el consejo de fideicomisarios, puede ser una forma barata de inspeccionar de forma efectiva la actividad de los directivos.

Uno puede responder a estos argumentos diciendo que los donantes no están motivados para desarrollar actividades de supervisión como lo hacen los accionistas. Aunque la recompensa de los donantes no es monetaria, no tienen un incentivo directo e inmediato. Además, los grandes donantes pueden tomar sus responsabilidades de forma bastante casual. Por ejemplo, pueden estar más interesados en los elogios y la publicidad que en la

---

<sup>257</sup>ANTHONY, ROBERT N. El control de gestión. Ed. Deusto, 1.990, p. 230-231.

asignación eficiente de recursos o en la definitiva disposición de sus donaciones.

Debe ser la propia dirección y los voluntarios quienes verdaderamente supervisen la distribución eficiente de los recursos de las charities. De hecho, la labor de mercado para las entidades benéficas se debe caracterizar por la auto-selección, en el sentido que aquellos que trabajan para ellas lo hacen porque están comprometidos con los objetivos de la organización. En consecuencia, los empleados están más motivados para desarrollar la supervisión que los donantes. Los supervisores gubernamentales también deben frenar las ineficiencias<sup>258</sup>.

---

<sup>258</sup>CALLEN, JEFFREY L.; FALK, HAIM. "Agency and Efficiency in Nonprofit...", op. cit. p. 48-65.

## 6.6. MARKETING

Según Drucker<sup>259</sup>, las organizaciones no lucrativas también necesitan marketing, nadie te cree si ofrecer algo a cambio de nada, se necesita marketing incluso para los servicios más benéficos. Aunque en este caso será muy diferente al utilizado para las ventas; es más una cuestión de conocimiento del mercado, segmentarlo, ver el servicio desde el punto de vista del receptor.

Saber qué vender, a quién vendérselo y cuándo vender. Aunque una organización no lucrativa utiliza muchas veces los mismos términos y las mismas herramientas de las empresas de negocios, es distinto porque no se está vendiendo algo tangible, es un concepto y vender un concepto es diferente de vender un producto.

Es preciso:

- enfocar aquellas cosas en las que la entidad es competente,

- conocer la población receptora de los servicios, casi todo el mundo tiene más de un cliente, si se define como una persona que puede decir que no.

El estudio del mercado debe hacerse en dos frentes:

1º. beneficiarios:

- hacer una investigación de los clientes para conocer el mercado al que se quiere servir y sus necesidades,
- segmentarlo y ser consciente de los diferentes grupos con los que se va a actuar,
- desarrollar políticas, prácticas y programas que están dirigidos a satisfacer a esos grupos,
- dar a conocer esos programas.

2º. circunscripción de donantes:

- investigar el mercado de posibles donantes,
- objetivos claros en la campaña de marketing de la entidad para potenciales inversores. Pensar en la forma de dirigirse a cada uno según edad, situación económica, etc.

---

<sup>259</sup>Managing the Nonprofit Organization.

## 6.7. OBTENCION DE FONDOS

Las fuentes de financiación son probablemente la mayor diferencia entre el sector no lucrativo y las empresas y el gobierno<sup>260</sup>. Una empresa los obtiene a través de las ventas; los gobiernos de los tributos y las organizaciones no lucrativas de los donantes (al menos una parte importante de ellos).

El fin de una estrategia de obtención de fondos es permitir a la organización no lucrativa desarrollar su misión sin subordinarla a la obtención de fondos.

### PLAN DETALLADO

#### 1º Definir las necesidades:

- causa de la necesidad de fondos,
- cantidad necesaria,
- durante cuanto tiempo necesitaremos obtener fondos,
- razones para obtener fondos aquí y ahora.

#### 2º Identificar potencias y debilidades:

- situación fiscal,
- relaciones con comunidad: conocimiento de la organización, actual apoyo, número de miembros del consejo reservado para miembros de la comunidad,
- apoyo actual: qué parte de la comunidad está prestando realmente se apoyo a la organización,
- ayuda potencial: identificar aquellas áreas de la comunidad que son potenciales fuentes de ayuda.

#### 3º Identificar objetivos:

- causa: mostrar claramente que la organización intenta hacer frente a importantes necesidades sociales que en este momento no se están atendiendo,
- identificar los pasos a seguir para hacer frente a esas necesidades sociales,
- circunscripción: identificar individuos, grupos de individuos u organizaciones a las que se pedirá ayuda,
- liderazgo: reclutar individuos que puedan conseguir el apoyo de otros, que tengan una participación activa en la organización y que con su aportación den ejemplo a otros para que les sigan.

#### 4º Identificar a los donantes.

#### 5º Cumplir requisitos administrativos:

---

<sup>260</sup>DRUCKER. Managing the nonprofit organization. Op. cit. parte 2.



- publicidad,
- relaciones públicas,
- publicaciones,
- investigación: obtener toda la información posible sobre los donantes para poder exponerles las necesidades de forma comprensible,
- eventos especiales: pases de modelos, bailes, etc., no son una buena fuente de ingresos, las cantidades obtenidas son pequeñas, pero sirven para involucrar a personas que antes no estaban interesadas en ayudar,
- administración, y coordinación con el resto de actividades de la organización,
- procedimientos para obtener el dinero, no sólo solicitarlo,
- motivación de los voluntarios para que animen a otros a donar también sus servicios<sup>261</sup>.

---

<sup>261</sup>FREYD, WILLIAM P. "Preparation and Requirements for Successful Fund-Raising". The Nonprofit Organization Handbook, 2ª ed. McGraw-Hill Book Company, 1.988, p. 23.1 a 23.5.

## 6.8. GESTION DE VOLUNTARIOS

Constituyen uno de los recursos fundamentales de una organización no lucrativa. Son voluntarios "los miembros, asociados o no a la organización, dispuestos a dedicar una parte de su tiempo a la realización de trabajos destinados a cubrir los objetivos de la organización<sup>262</sup>".

Este fenómeno se está caracterizando por:

### 1. nuevas motivaciones:

- ayudar a cambiar la organización o la sociedad,
- obtener experiencia para futuros trabajos remunerados,
- apoyo a determinadas causas,
- mejorar la propia calidad de vida,
- hacerse visible, más influyente o poderoso, y moverse en otros círculos sociales,
- son una posibilidad de ocupación para quienes han de retirarse anticipadamente o están sin trabajo,
- el deseo de participar en una causa o movimiento general.

2. Los voluntarios surgen de una gran variedad de procedencias y estilos de vida.

3. Están disponibles para el trabajo voluntario nuevos espacios, puestos y tipos de trabajo.

4. El voluntariado está reclamando nuevas condiciones en las relaciones entre los voluntarios y la agencia.

5. Existe una presión creciente para incrementar la colaboración entre sectores del mundo del voluntariado a nivel internacional, nacional y local y en algunos ámbitos a nivel estatal.

6. Aumentan las confrontaciones en el mundo voluntario, dado el gran crecimiento y visibilidad del voluntariado. Como puede ser el hecho de que se acuse a algunas organizaciones de estar utilizando trabajo voluntario, para cubrir puestos que debería ocupar personal asalariado.

7. Creciente presión para encontrar nuevas formas de fundación y nuevos métodos contables.

8. Nuevas leyes de intervención.

---

<sup>262</sup>SERRA MARTIN, ALBERT. "La gestión en el sector...". Op. cit. p. 76.

9. Se está incrementando la profesionalización del campo del voluntariado<sup>263</sup>.

Problemas que plantean:

- sensibilización y reclutamiento,
  - formación,
  - integración en la organización,
  - carácter inestable del trabajo voluntario,
  - problemas de disciplina, ineficiencia, inadecuación,
- etc.<sup>264</sup>.

La constante transformación del voluntario desde una posición de "amateur" bienintencionado a miembro del personal preparado, profesional y no remunerado, constituye el proceso más significativo dentro del sector altruísta, así como uno de los procesos con mayores implicaciones a largo plazo para las empresas del mañana.

Los voluntarios se nutren cada vez más con gente educada en tareas profesionales y directivas. Son trabajadores con conocimientos en los empleos con los que se ganan la vida y quieren seguir siendolo en los puestos desde donde contribuyen a la sociedad. Si las organizaciones altruístas quieren atraerlos y quedarse con ellos, tienen que utilizar su competencia y sus conocimientos, ofrecerles logros significativos.

En numerosas ocasiones ese es el tipo de gente buscado por las organizaciones no lucrativas. Los voluntarios más veteranos examinan a los recién llegados para dar con aquellos que muestran aptitudes para el liderazgo y convencerlos de que asuman tareas más exigentes. Más tarde, un miembro principal (asalariado o voluntario veterano) entrevista a los recién llegados para juzgar su potencial y designar sus tareas. También puede asignarse a los voluntarios un mentor y un superior con los que establecer sus objetivos de actuación<sup>265</sup>.

## PROBLEMAS

La ausencia de coste de esta mano de obra, puede hacer que no sean comparables los estados financieros de estas entidades con otras que han de pagar los salarios que fija el mercado. Esto se evita si se recoge como coste según precios de mercado y al mismo tiempo se recoge como ingreso operativo.

---

<sup>263</sup>SCHINDLER-RAINMAN, EVA. "Trends and Changes Affecting the Volunteer World". The Nonprofit Organization Handbook, 2ª ed. McGraw-Hill Book Company, 1.988, p. 16.3 a 16.6.

<sup>264</sup>SERRA MARTIN, ALBERT. "La gestión en el sector...". Op. cit. p. 76.

<sup>265</sup>DRUCKER. "Qué se puede aprender...", op. cit. p. 24.

Debe considerarse el gasto cuando se den las siguientes circunstancias<sup>266</sup>:

a) los servicios son significativos y esenciales para la organización y sería preciso contratar personal asalariado si no pudiera contarse con voluntarios para mantener su programa de actividades,

b) la organización controla el empleo y las obligaciones de los donantes de servicios. La organización puede influir en las actividades de los voluntarios en forma comparable al control que ejercería sobre empleados con responsabilidades parecidas. Se incluye control del tiempo, localización, obligaciones y actuación de los voluntarios,

c) la organización tiene una base fácilmente mensurable de la cantidad a registrar,

d) el programa de servicios no está destinado principalmente al beneficio de los miembros de la organización. No deben recogerse por organizaciones de afiliados, tales como asociaciones profesionales y comerciales, sindicatos, partidos políticos, organizaciones fraternas y club sociales y de campo.

---

<sup>266</sup>ANTHONY, ROBERT N. Research Report. Op. cit. p. 153 y sig.

## 6.9. EL PRESUPUESTO

### 6.9.1. CARACTERISTICAS

El presupuesto ordinario de la institución, confeccionado cuantos perciba la Institución por cualquier concepto) y los gastos corrientes (con mención separada de los gastos generales o de administración) (art. 39.1).

Los gastos generales no podrán exceder por regla general, del 10 por ciento de los ingresos ordinarios anuales que por todos conceptos perciba la Fundación. Excepcionalmente, previa autorización del Protectorado a instancia de la Fundación acompañada de la justificación suficiente, el importe de los gastos de administración podrá exceder del 10 por ciento antes indicado, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 20 por ciento (art. 39.2 FCP).

Los presupuestos tanto ordinarios como extraordinarios, serán siempre nivelados, esto es, las previsiones de los gastos no serán nunca mayores que las de los ingresos. Los órganos de gobierno de las Fundaciones que infrinjan esta norma incurrirán en responsabilidad (art. 41). Las Fundaciones podrán destinar a incrementar su capital los excedentes de ingresos (art. 39.3 FCP).

### 6.9.2. LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO

Se redactarán por separado las liquidaciones de los presupuestos ordinarios, de aquellas que se refieran a los extraordinarios.

En cualquier caso debe consignarse por separado una información mínima análoga, tal como se desprende del contenido del artículo 42:

a) en la parte relativa a los ingresos:

1º, los obtenidos por las fuentes de ingresos ordinarios;

2º, las cantidades ingresadas por circunstancias y operaciones extraordinarias;

3º, los fondos que se hayan reservado para una aplicación específica;

4º, los obtenidos por enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyeran reservas tácitas.

b) en la parte relativa a los gastos:

- 1º, detalle de los generales o de administración;
- 2º, detalle de los propios de los fines fundacionales;
- 3º, detalle de los gastos o quebrantos extraordinarios.

Según el PGC para la Pequeña y Mediana Empresa de 1.979, los presupuestos ordinarios y extraordinarios adoptarán la siguiente forma:

A) para Fundaciones de financiación,

INGRESOS CORRIENTES:

I. Procedentes de valores

II. Procedentes de fincas:

- A) rústicas,
- B) urbanas.

III. Establecimientos industriales

IV Donativos

SUMAS

---

GASTOS CORRIENTES:

I. De los fines fundacionales:

- A) convocatoria del concurso
- B) selección (jurado)
- C) becas

II. Generales

- D) desplazamiento de patronos
- 

SUMAS

B) para fundaciones de servicios:

## INGRESOS CORRIENTES:

I. Procedentes de valores

II. Procedentes de fincas:

A) urbanas

B) rústicas

III. Establecimientos industriales

IV. Subvenciones de sostenimiento

V. Cuotas de beneficiarios

VI. Donativos

## GASTOS CORRIENTES:

I. Fines fundacionales:

A) tributos

B)

C) Seguros

D) Conservación de inmuebles

E) Compras

F) Personal

G) Trabajos exteriores

H) Intereses (en su caso)

I) Amortizaciones

J) Varios

LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO ORDINARIO

	PRESUPUESTADO	REALIZADO	DIFERENCIA +	DIFERENCIA -
ING				
...				
SUM				
GAS				
...				
SUM				

RESULTADOS CORRIENTES DEL EJERCICIO<sup>267</sup>:

DEBE

30/38 Existencias S.I.....  
 39 Prov.depr.exist.ejercicio...  
 60 Compras.....  
 61 Gastos de personal.....  
 62 Gastos financieros.....  
 63 Tributos.....  
 64 Trabajos,sum. y serv. ext...  
 65 Prestaciones sociales.....  
 66 Subvenciones de explotación.  
 67 Transferencias corrientes...  
 68 Transferencias de capital...  
 69 Dot.ejerc. amort. y provis...  
 SALDO ACREEDOR.....

---

Total.....

## RESULTADOS EXTRAORDINARIOS:

150/153 Dif. valor emis-reembolso deuda pública.  
 196 Dif. valor adquis-reemb. deuda pública..  
 20/24 Pérdidas enajenac. elm. inmovilizado....  
 270/540 Incumplim. obligac. afianzadas.....  
 SALDO ACREEDOR.....

---

Total.....

## RESULTADOS CARTERA DE VALORES:

250/253  
 260/263 Negativos enajenación.....  
 295 Dot. ejercicio prov.dep.I.F..  
 SALDO ACREEDOR.....

---

Total.....

## MODIFICACION DE DERECHOS Y OBLIGACIONES DE EJ. ANTERIORES

434/435 Por los derechos anulados....  
 401/402 Aumento saldo oblig.reconoc..  
 SALDO ACREEDOR.....

---

Total.....

---

<sup>267</sup>CABEZA, IGNACIO; GUITARTE, CONCHA; MURUZABAL, JESUS S. "Notas sobre la cuenta de resultados...". Op. cit. p. 127.



## RESULTADOS DEL EJERCICIO:

80 Resultados corrientes ej. Sd.  
 82 Res. extraordinarios Sd.....  
 83 Res. c/valores Sd.....  
 84 Modif. dchos. y oblig. SD....  
 BENEFICIO NETO TOTAL SA.....

---

Total.....

## HABER

## RESULTADOS CORRIENTES DEL EJERCICIO:

30/38 Existencias, S.F.....  
 49 Prov.dep.existe.ej.anterior.  
 70 Ventas.....  
 71 Renta propiedad y empresa...  
 72 Tributos ligados prod.y imp.  
 73 Imp.corrientes s/renta y pat  
 74 Cotizaciones sociales.....  
 75 Subvenciones de explotación.  
 76 Transferencias corrientes...  
 77 Impuestos sobre el capital..  
 78 Otros ingresos.....  
 79 Provis aplicadas finalidad..  
 SALDO DEUDOR.....

---

Total.....

## RESULTADOS EXTRAORDINARIOS:

196 Dif.val.adquis-reemb.deuda p  
 180/520 Por incump.oblig.afianzad...  
 20/24 Benef.enaj.elem.inmoviliz...  
 SALDO DEUDOR.....

---

Total.....

## RESULTADOS CARTERA DE VALORES:

250/253  
 260/263 Positivos enajenación.....  
 295 Dot.ejer.anter.prov.dep.I.F.  
 SALDO DEUDOR.....

---

Total.....

## MODIFICACION DE DERECHOS Y OBLIGACIONES EJERCICIOS ANTERIORES

431/432 Aumento saldos dchos.cobro..  
401/402 Por las oblig. anuladas.....  
SALDO DEUDOR.....

Total.....

## RESULTADOS DEL EJERCICIO:

80 Res.corrientes ejer. Sa.....  
82 Res.extraordinarios Sa.....  
83 Res. c/valores Sa.....  
84 Modif.dchos. y oblig. Sa....  
PERDIDA NETA TOTAL Sd.....

Total.....

El resultado del ejercicio no es el mismo que el resultado presupuestario, dada la inclusión en el presupuesto de operaciones de inversión y no sólo de operaciones corrientes.

## 6.10. LA FUNDACION EMPRESA

"Se pregunta la doctrina por la idoneidad de la Fundación, ente al servicio del interés general, para ser titular de una empresa mercantil que ha de tener como fin el ejercicio de una actividad empresarial que debe perseguir la obtención de la máxima ganancia<sup>268</sup>."

Se puede contemplar en dos vertientes:

- que sea titular de acciones,
- que ejercite sus finalidades a través de una empresa<sup>269</sup>.

Frecuentemente no puede darse cumplimiento al fin fundacional con las rentas de un patrimonio estático por lo que, paralelamente a las actividades fundacionales, se han de desarrollar actividades mercantiles encaminadas a la obtención de recursos.

Existe diversidad de opiniones. Algunos mercantilistas niegan la posibilidad de la fundación-empresa porque ésta no puede ser comerciante en virtud de lo dispuesto en el artículo primero del Código de comercio que preceptúa que son comerciantes las personas individuales y las compañías mercantiles.

Frente a esta opinión se afirma que el texto del citado artículo no representa una negación, sino una laguna, siendo aplicable a las fundaciones, por analogía, la disciplina del comerciante individual que hoy se distingue no ya por su figura sino por el ejercicio habitual del comercio.

El artículo 28 del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas alude a que las actividades industriales o mercantiles de las Fundaciones, estrictamente necesarias para el mejor cumplimiento del fin fundacional, serán posibles dando cuenta al Protectorado; en los demás casos, no podrán ejercer por sí mismas estas funciones sin previa y expresa autorización del Protectorado. Aquí se aborda el problema de una manera tangente; con arreglo al Reglamento, la fundación-empresa, casi no cabe en nuestro Derecho. Se está pensando en un esquema de la Fundación que obedece al siglo XIX<sup>270</sup>.

La fundación-empresa no está admitida en la legislación vigente, existe una enorme desconfianza, tal vez porque se quiera llegar a un esquema de fundación rentista congelada, con absoluta desviación de toda posibilidad económica de movimiento, y de

---

<sup>268</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado I, op. cit. p. 88.

<sup>269</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 58.

<sup>270</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Las fundaciones hoy y mañana...", op. cit. p. 16.

subrogación real de patrimonio. Esto es lo contrario de lo que ocurre en el mundo moderno. En Derecho Comparado, encontramos que por ejemplo, en EE.UU. se conoce la Fundación constituida en forma de sociedad anónima pura y simplemente; lo mismo ocurre en Canadá. En Israel puede adoptar la modalidad, muy frecuente, de lo que se llama "sociedad de beneficio público". En Luxemburgo, la forma de holding, que es una manera de obtener una cartera grande. En el Derecho Escandinavo, se habla de las Fundaciones comerciales, como una forma normal de subvenir a las necesidades de la Fundación<sup>271</sup>.

Si la actuación en la vida económica puede entrañar una utilidad para el procomún (fin de interés general), tal actuación puede proponerse como objetivo de una fundación mientras no genere ganancias privadas para unos asociados y se destinen los beneficios al servicio de las finalidades filantrópicas del ente<sup>272</sup>.

La Fundación, para potenciar su eficacia debe adoptar una actitud empresarial, un aspecto menos burocrático, tanto en la gestión de su patrimonio como en la realización de sus prestaciones. Se trataría de una concepción legal en la que la masa patrimonial siga siendo destinada a un fin de interés público pero pasando, antes de llegar a su destino, por un estado intermedio en el que sea aplicable un proceso económico con sus indiscutibles riesgos pero con sus innumerables ventajas<sup>273</sup>.

Cabe imaginar casos de actividad industrial o comercial con finalidad altruista de interés general, por ejemplo la elaboración de productos de artesanía cuya producción desdeña la iniciativa privada; empresas que formen parte del conjunto patrimonial en que la dotación consiste, si bien tales empresas no tendrán el estatus de fundación sino su régimen propio y general, pues, en materia de la fundación-empresa subyacen no sólo razones teóricas, sino también de índole práctica: evitar lo que pudiera ser considerado como ilegítima concurrencia en el mercado, desde el momento en que la fundación tiene un régimen fiscal más favorable que el de la empresa mercantil<sup>274</sup>.

No parece posible impedir que una Fundación sea accionista, mayoritario o no, de una sociedad, pero sí se puede exigir que:

a) no se dedique a la persecución de objetivos económicos con abuso de su personalidad jurídica, y

---

<sup>271</sup>CAMPO, JOSE A. DEL. "Las fundaciones hoy y mañana...", op. cit. p. 16.

<sup>272</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado I. Op. cit. p. 89.

<sup>273</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 58.

<sup>274</sup>CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Examen de las cuestiones sustanciales que...", op. cit. p. 115.

b) es necesario un patrimonio de tal magnitud que las responsabilidades derivadas del ejercicio de la actividad de que se trata, puedan ser cubiertas con las rentas de otros elementos del patrimonio, especialmente con la finalidad de hacer improbable un perjuicio que implicara la desaparición del conjunto patrimonial.

El Reglamento de Fundaciones Docentes y culturales deja el tema al arbitrio del Protectorado. Valorar cuando las actividades son estrictamente necesarias, prever los perjuicios que pueda sufrir el patrimonio fundacional, o determinar cuando se ha producido una desnaturalización de la fundación<sup>275</sup>. De ahí la necesidad de una más completa regulación<sup>276</sup>.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades admite como normal el desarrollo de una actividad industrial o mercantil por una Fundación, aunque tales rendimientos no estarán exentos del mismo.

La cuestión que se plantea es la de saber cuáles serán los criterios que haya de utilizar el Protectorado que pueden ser diferentes entre los distintos Protectorados<sup>277</sup>.

La legislación gallega dice "que el patronato está obligado a conservar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la Fundación y mantener plenamente la productividad de los mismos según criterios financieros y de acuerdo con las circunstancias económicas".

Muchas Fundaciones obtienen sus fondos de la actividad empresarial, en otros países existen entidades en las que la actividad empresarial constituye el fin fundacional y otras en las que se ejerce para así, con las ganancias, lograr cumplir el fin fundacional<sup>278</sup>:

- Fundación Carlsberg, en 1.876 Jacob Christian Jacobson le legó a su muerte la fábrica de cerveza Carlsberg y en 1.902 su hijo y su esposa donaron la nueva fábrica de cerveza. En la actualidad, sus Estatutos establecen que no puede poseer más del 51 por ciento de las acciones,

---

<sup>275</sup>La naturaleza altruista de la Fundación no pugna con su revestimiento de empresa, especialmente en aquellos casos en que la producción que realiza es desdeñada por la iniciativa privada. SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 58.

<sup>276</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado I. Op. cit. p. 153.

<sup>277</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 60.

<sup>278</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 58.

- Wellcome Trust. En 1.936 sir Henry Solomon Wellcome dejó todo su capital en acciones de empresas británicas y de otros países<sup>279</sup>. El trust cotiza en Bolsa desde 1.987.

- Fundación Volkswagen, se nutre de las rentas del 40 por ciento de las acciones de la empresa, que son propiedad del Gobierno Federal y del Estado de la Baja Sajonia.

- Fundación Krupp, única accionista de la empresa Krupp.

- Fundación Robert Bosch, posee la mayoría de las acciones de la empresa Bosch.

- Fundación Bernard Van Leer, creada en 1.958 con todo el capital en acciones del grupo de empresas Van Leer<sup>280</sup>.

Las fundaciones, para asegurar su supervivencia deben hacer dos cosas:

- estabilizar sus presupuestos, y
- diversificar sus bases de ingresos, bien expandiendo las fuentes de fondos de rentas o estableciendo empresas (de riesgo).

Bajo circunstancias correctas, tal actividad comercial puede contribuir de forma apreciable a la parte de los ingresos de las cuentas de la organización.

Los principios para iniciar o expandir el negocio son:

1) Algo que vender: además hay que preguntarse:

- ¿hay un segmento de mercado para ello?,
- ¿es posible ganar ese mercado?,
- ¿cuáles son los riesgos financieros y el daño para la misión de la organización?.

Es preciso conocer los "recursos naturales" de la organización, estas posibilidades naturales pueden volverse ventajas para producir ingresos.

2) Gran cantidad de talento directivo: tener una dirección con talento creativo para perseguir una oportunidad de ingresos extraordinarios.

3) Apoyo de los fideicomisarios: si no trabajan en empresas, los miembros de la dirección a menudo no tienen facilidad para desenvolverse con los negocios. Los fideicomisarios pueden ser útiles para ayudarles a familiarizarse con los elementos de la bottom-line y con su necesidad de sentirse a gusto en el mundo del comercio.

---

<sup>279</sup>WELLING, WILLEM H. "Modalidades y alcance...", op. cit. p. 22.

<sup>280</sup>WELLING, WILLEM H. "Modalidades y alcance...", op. cit. p. 22 a 26.

4) Actitud empresarial,

5) Efectivo o la capacidad de conseguirlo: muchas organizaciones no lucrativas tienen éxito obteniendo dinero del sector privado para ayudarles con la idea que desean desarrollar.

El factor clave en el éxito del negocio es tratarlo como una empresa no como un servicio: deben destinar el beneficio para apoyar el programa de actividades, no para reforzar el primero<sup>281</sup>.

Schiff y Weisbrod emplean una función objetivo para una empresa no lucrativa, que permite enfocar específicamente la elección de una organización no lucrativa entre producir el output por el que disfruta de un estatus de exención de impuestos -al que se refieren como su output "no lucrativo"- y un output "comercial". En este modelo, la entidad puede producir tanto outputs no lucrativos como comerciales; éstos se venden a un precio de mercado (p), mientras que los no lucrativos se financian con donaciones y quizás con beneficios procedentes de la actividad comercial. Se asume que el directivo de la organización no lucrativa recibe utilidad positiva de la producción del output no lucrativo, pero negativa de ocuparse de la actividad comercial<sup>282</sup>. Esto es consecuente con la demanda de las organizaciones no lucrativas de que el output por el que reciben su estatus de exención de impuestos proporciona su razón de ser y que ven sus actividades comerciales como un mal necesario.

La función objetivo se maximiza sujeta a la restricción de que la empresa no obtenga beneficio ni pérdida:

max.  $U(z, x)$  suj. a

$$D(z, x, S) - px - C(z, x) - S = 0$$

z: output exento

x: bien comercial que la organización no lucrativa puede vender a un precio de mercado p.

Se asume que:

$$U_z > 0 \text{ pero } U_x < 0 = 0$$

Las Donacioens (D) pueden proceder de fuentes privadas o gubernamentales. Las donaciones se supone que dependen

---

<sup>281</sup>SKLOOT, EDWARD. "Should not-for-profits go into business?". Harvard Business Review, jan-feb. 1.983, p. 21 a 23.

<sup>282</sup>La razón de la desutilidad de la actividad comercial podríamos encontrarla en un comentario de Drucker. Los ciudadanos americanos residían hasta hace no muchas décadas en pequeñas comunidades. Los cambios en la residencia, el traslado a grandes ciudades han hecho que el ciudadano estadounidense, poco individualista, necesite de las actividades voluntarias para seguir sintiéndose miembro de una comunidad.

potencialmente tanto de los niveles de output exento y comercial así como de las necesidades de gasto, S.

Se asume que:

$$Dz > 0, Ds > 0 \text{ y } Dx < 0$$

Debemos esperar que disminuyan las donaciones según va creciendo el output comercial ya que, en un entorno de información imperfecta, los donantes pueden ver el hecho de que una organización actúe comercialmente como una señal de que la calidad del output no lucrativo es baja.

La función de costes de la entidad:

$$C(z, x)$$

se especifica como una función de costes combinada para hacer frente a economías de escala.

#### RESULTADOS ESTATICOS COMPARATIVOS:

Las implicaciones del modelo son:

1º las condiciones implican que, dado que el gestor no lucrativo recibe una utilidad positiva de producir el output no lucrativo, la entidad producirá su output no lucrativo por encima del nivel que maximiza beneficios al punto en que:

$$Dz + Uz / \delta = Cz'$$

donde  $\delta$  es la utilidad marginal del ingreso. Por otro lado, la organización no tomará toda la ventaja del beneficio potencial de la actividad comercial, tanto porque al directivo no le gusta producir output comercial ( $Ux < 0$ ) y porque las donaciones pueden verse afectadas negativamente por la actividad comercial ( $Dx < 0$ ). La organización no lucrativa producirá  $x$  en el punto en que:

$$p + Dx + Ux = Cx$$

usando los beneficios obtenidos para resubvencionar la actividad exenta.

Puede demostrarse que, en el contexto de este modelo.

$$\begin{aligned} \sigma_z / \sigma_D &> 0 \\ \sigma_x / \sigma_D &< 0 \\ \sigma_z / \sigma_p &> 0 \\ \sigma_x / \sigma_p &> 0 \end{aligned}$$



Esto implica:

1º los cambios en la política gubernamental que afecten a las donaciones directa o indirectamente, influirán en el alcance de la competencia de las no lucrativas con las entidades lucrativas. La disminución en  $D$  actúa, como un cambio interno en las restricciones presupuestarias de los directivos de las no lucrativas, obligando a la organización a buscar fuentes de recursos menos favorecidas. Aunque los beneficios obtenidos de actividades comerciales crecientes se utilizarán en refinanciar el output nolucrativo,  $x$ , no compensarán totalmente la reducción en  $D$ .

2º cambios en precio o coste en el mercado comercial pueden conducir a respuestas "perversas" por las entidades no lucrativas. Un aumento en el precio del bien comercial (o una caída en su coste de producción) puede, al proporcionar un mayor beneficio por unidad de  $x$ , inducir a la entidad no lucrativa a evitar en parte la poco grata actividad recortando la producción de  $x$ . Los beneficios de las ventas de  $x$ , aumentarán, permitiendo que también aumente el output  $z$ .

3º una organización no lucrativa solicitará donaciones al punto en que  $D_s = 1$ ; o sea, para maximizar el beneficio neto. Cambios exógenos en las donaciones pueden influir en las solicitudes de gastos, ya que hacen actividades comerciales, aunque la dirección es incierta. Si por ejemplo, una reducción en las subvenciones gubernamentales, incrementa la productividad marginal de solicitar,  $D_s'$ , entonces la solicitud aumentará con costes en  $D$ . Sin embargo, si  $D_s$  disminuye con reducciones en  $D$ , las solicitudes caerían.

#### ENTRADA Y SALIDA DE NO LUCRATIVAS

Ignorando la posibilidad de "industrias mixtas" con entidades lucrativas y no lucrativas, podemos ver a los empresarios escogiendo entrar en el sector lucrativo o en el no lucrativo. Suponiendo que todos los empresarios no lucrativos son idénticos. Entrarán en el sector no lucrativo si  $U(z, x)$  excede el nivel de utilidad disponible en el sector lucrativo,  $U^*$ , que dependerá del nivel de beneficios disponible. Si existe libertad para entrar en el sector no lucrativo, entonces, el equilibrio a la larga ocurrirá cuando  $U(z, x) = U^*$ . Cualquier cambio que reduzca la capacidad de las no lucrativas para producir su output exento, o incrementar su confianza en las actividades comerciales llevará a una salida del sector.

#### COMPETENCIA ENTRE ENTIDADES LUCRATIVAS Y NO LUCRATIVAS

Primero debemos describir los objetivos de ambos tipos de organizaciones.

Las organizaciones no lucrativas reciben una desutilidad de la producción del output comercial,  $x$ . Por otro lado, las empresas son maximizadoras de beneficios por lo que su utilidad no se ve afectada por el tipo de output producido. Además, debemos tener en cuenta, para explicar la existencia de organizaciones no lucrativas en los mercados comerciales que:

1º las no lucrativas tienen ventajas fiscales en comparación con las empresas,

2º puede haber complementariedades en producción o consumo entre el output no lucrativo de una organización no lucrativa y su producto comercial<sup>283</sup>.

---

<sup>283</sup>SCHIFF, JERALD Y WEISBROD, BURTON. "Competition Between for-profit and nonprofit in Commercial Markets". *Annals of Public and Coop. Economics*. Vol. 62, 1.991, nº 4, p. 621-623.

## 6.11. MODIFICACION, FUSION Y EXTINCION DE FUNDACIONES

Sección 5ª del Decreto 2.930/1.972: La fundación puede promover la modificación de sus Estatutos siempre que resulte conveniente para sus intereses, no lo haya prohibido el fundador y se dé cumplimiento a lo dispuesto en esta sección (art. 50.1 D. FCP).

El órgano de gobierno, o el Protectorado si aquel no lo hiciera, deberá promover la modificación de los Estatutos de la fundación cuando las circunstancias que presidieron su constitución hayan variado de manera que no pueda actuar con arreglo a las previsiones de los mismos, salvo que el fundador haya previsto la extinción de la Institución en ese supuesto (art. 50.2 y 3 D.FCP).

El expediente incoado para la modificación de una Fundación comprenderá necesariamente:

- a) exposición razonada de la causa determinante de la modificación,
- b) justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos por el fundador, en su caso,
- c) contenido de la modificación, que habrá de alejarse lo menos posible de la voluntad del fundador,
- d) un estudio económico suficiente sobre la viabilidad y el programa de adaptación de las instalaciones, cuando proceda.

Si el Protectorado acepta la propuesta, ésta se inscribirá en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas (art. 50 D. FCP).

Siguiendo las pautas de la Ley de Fundaciones de Interés Gallego, la extinción y transformación de la fundación se producirá en los supuestos recogidos en la carta fundacional y los establecidos en el artículo 39 del Código civil (art. 24 Ley 7/1.983), aunque "se configuran con una vocación de indefinida permanencia"<sup>284</sup>.

Badenes Gasset (página 93): "la instauración de las fundaciones corresponde a unas determinadas condiciones de actualidad, surgen en función social de una época, tratan de cubrir una necesidad o una conveniencia de un momento histórico e incluso a veces parte su existencia de un supuesto científico o una investigación propio de aquel instante y después superado. Al producirse un cambio fundamental en las circunstancias históricas surge de una manera imperiosa la necesidad de adoptar medidas supletorias para la subsistencia de la institución,

---

<sup>284</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 65.

teniendo como siempre, la primacía la voluntad de quien la ordenó." Sigue diciendo: "Dado que el carácter viable de la fundación y su derecho de vivir pueden desaparecer o llegar a ser discutibles y en consideración a que el acoplamiento del objeto de la fundación llegue a ser imposible o comprometa el interés público o aparezca como irracional en virtud del cambio de las circunstancias o de las concepciones jurídicas, en las diversas legislaciones se articulan normas regulando las facultades de la Autoridad competente para señalar a la fundación otro objeto o suprimirla."

Señala como un hecho muy destacado que afecta a las fundaciones el aspecto económico. Citando a García Conde<sup>285</sup>: "La naturaleza jurídica de la fundación está constituida sobre el concepto primario de un capital afecto a un fin. Por tanto, constituido inicialmente ese capital conforme a unas necesidades calculadas para una época en que la fundación se estableció, y manteniendo aquél sin variación, al modificarse fundamentalmente aquellas circunstancias económicas, la vida de la fundación se ve afectada de un modo intenso, que llega hasta los límites mismos de la desaparición."

Otro supuesto es el de las fundaciones temporales, admitidas por la Administración. Es preciso que la Ley las regule para dar cauce a iniciativas con un plazo fijo de duración, permitiendo incluso la reversión de bienes al fundador<sup>286</sup>.

### FUSION

Se exigen los mismos requisitos que para la modificación.

La fusión puede ser:

a) voluntaria: serán las fundaciones que proyecten fusionarse las que la lleven a cabo,

b) impuesta por el Protectorado para aquellas que no puedan cumplir su objeto por sí mismas cuando éste sea análogo y las fundaciones realicen sus actividades en la misma localidad, provincia o región (art. 52 FCP).

El Protectorado dará cuenta de la ejecución de los acuerdos de modificación o fusión y dispondrá la correspondiente inscripción en el Registro. Cuando el período de modificación o fusión supere el ejercicio económico, las Memorias anuales recogerán la situación de las operaciones al cierre de cada ejercicio, hasta la conclusión de las mismas (art. 53 FCP).

---

<sup>285</sup>BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado I. Op. cit. p. 94.

<sup>286</sup>SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones...", op. cit. p. 65.

## EXTINCION

La extinción de las Fundaciones procederá:

- cuando así lo prevean sus Estatutos o su Carta Fundacional, y

- en los supuestos contemplados en el artículo 39 del Código civil, siempre que de acuerdo con dicho precepto, no den causa a un expediente de modificación (art. 54 FCP):

- a) por haber expirado el plazo durante el cual funcionaba legalmente,

- b) por haber realizado el fin para el cual se constituyó,

- c) por ser imposible aplicar a tal fin la actividad y los medios de que se dispone.

El expediente incoado para la extinción de una fundación aceptado por el Protectorado e inscrito en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas, comprenderá necesariamente:

- a) exposición razonada de la causa determinante,

- b) balance de la Fundación,

- c) propuesta de designación de liquidadores, con el programa de actuación y el proyecto de distribución del producto de la venta del patrimonio de la fundación, que se hará teniendo en cuenta lo fijado por el fundador, en su caso, o lo previsto en el artículo 39 del Código civil: "Si nada se hubiere establecido previamente, se aplicarán esos bienes a la realización de fines análogos, en interés de la región, provincia o Municipio que principalmente debieran recoger los beneficios de las instituciones extinguidas."

## CONSECUENCIAS DE LA EXTINCION:

- a) El acuerdo de extinción pondrá fin a las actividades ordinarias y dará comienzo a las operaciones de liquidación.

- b) Cesarán los miembros del órgano de gobierno y dirección que no sean liquidadores.

- c) Venta de los elementos patrimoniales con arreglo a lo dispuesto en este Reglamento.

- d) Los liquidadores tendrán las responsabilidades de los miembros del órgano encargado del gobierno y dirección durante el período de liquidación y darán cuenta al Protectorado de cada

una de las operaciones que lleven a cabo tanto en la realización del activo como en la liquidación del pasivo.

e) Los liquidadores formarán la cuenta final de liquidación con los justificantes de la entrega del haber líquido a las Instituciones llamadas a recibirlo, para la anotación de aquélla en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas (art. 56 FCP).

#### IV. CARACTERISTICAS DE LAS FUNDACIONES EN DIVERSAS AREAS GEOGRAFICAS

##### 7. LAS FUNDACIONES EN ESTADOS UNIDOS

Los EE.UU. al separarse de la Corona británica, aunque establecieron sus propias leyes estatutarias e independientes y sus propios precedentes judiciales, heredaron el sistema del derecho consuetudinario inglés. Por este motivo, en este país, la Fundación y los fideicomisos con fines caritativos no necesitaban leyes particulares, sino que derivaban esencialmente del concepto de fideicomiso.

El derecho y la práctica estadounidense y británica se diferenciaban, en varios aspectos:

1º: el sistema federal condujo a la complicación de una multiplicidad de leyes estatales bajo las cuales operaban o se incorporaban las organizaciones.

2º: los fines conocidos como caritativos y por tanto sujetos a beneficios fiscales y de otro tipo, aunque aún se remontaban en origen al Estatuto inglés de 1.601, con la añadidura de la religión, se ampliaban por interpretación judicial y administrativa para incluir objetivos tales como el fomento de la paz mundial o de buenas relaciones entre países.

3º: Las ventajas fiscales para las obras de caridad, al no derivarse de una Corona que había sido repudiada, se ampliaron mucho más que en Gran Bretaña<sup>287</sup>.

El desarrollo histórico en los EE.UU. tuvo una gran importancia en la historia de las Fundaciones en todo el mundo. Mientras en tiempos anteriores la nación norteamericana había estado ocupada con la conquista del territorio y la superación de condiciones adversas y la caridad había sido mayormente individual, local o religiosa (aparte de la creación de escuelas, universidades y algunos hospitales) hacia finales del siglo XIX se habían hecho grandes fortunas, mientras que los problemas sociales se habían agudizado y eran reconocidos a escala nacional. Los magnates de los negocios, ya por compasión humana, remordimiento por sus exacciones pasadas y el deseo por la expiación o el ansia por una permanente conmemoración de sus nombres, daban o legaban grandes fortunas con fines públicos y caritativos. Esto requería la creación de una nueva corporación de alguna magnitud, estructurada y organizada para administrar fondos comparables en escala al capital y los ingresos de una

---

<sup>287</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad...". *Op. cit.* p. I y II.

gran corporación industrial o comercial: apareció el arquetipo de la Fundación moderna, las grandes instituciones estadounidenses<sup>288</sup>.

Desde el punto de vista legal americano se definen como "una organización no lucrativa y no gubernamental que cuenta con fondos o dotaciones propias y mantiene o presta ayuda a actividades caritativas, educativas, religiosas o de otro tipo en favor del bien público y lo hace fundamentalmente concediendo ayudas a otras organizaciones no lucrativas". Son un sector muy importante por su número, riqueza y sobre todo, por la libertad con que operan<sup>289</sup>. La preocupación caritativa está muy arraigada en la sociedad norteamericana. Un pequeño número asume riesgos que los gobiernos no están dispuestos a asumir. En una sociedad cambiante esto es muy importante, porque actúan antes que la legislación e incluso antes que se produzca un movimiento en la opinión pública<sup>290</sup>.

Se están convirtiendo en líderes dentro del campo de la dirección en Norteamérica. En dos áreas concretas: estrategia y eficacia del consejo de administración, ponen en práctica lo que la mayoría de las empresas norteamericanas sólo propugnan de forma teórica. Y en el área más crucial: motivación y productividad de los trabajadores, pueden considerarse auténticos pioneros, utilizando tácticas y métodos que otras empresas tendrán que aprender en el futuro.

El sector no lucrativo constituye la mayor fuente de empleos de Norteamérica. Un total de más de ochenta millones de personas trabajan como voluntarios, una media semanal de casi cinco horas, en una o varias organizaciones. Todo ello equivale a diez millones de puestos de trabajo a pleno horario laboral. En caso que los voluntarios recibieran una remuneración, aunque fuera el salario mínimo, la cifra alcanzaría los 150 millones de dólares, o un 5 por cien del PNB. El trabajo de voluntariado, está inmerso en un rápido proceso de cambio. Lo que muchos realizan no requiere una gran técnica o discernimiento, pero cada vez más y más voluntarios se están transformando en "personal no remunerado", haciéndose cargo de tareas profesionales y directivas dentro de sus organizaciones<sup>291</sup>.

Un factor que siempre ha favorecido la existencia de estas entidades en EE.UU. radica en el hecho que de siempre, el contribuyente ha podido deducir las aportaciones a organizaciones

---

<sup>288</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad...". Op. cit. p. III.

<sup>289</sup>JOSEPH, JIM. "Modalidades y alcance de las fundaciones en EE.UU.". Situación 1.989/4. BBV. P. 32.

<sup>290</sup>JOSEPH, JIM. "Modalidades y alcance...en EE.UU.", op. cit. p. 33.

<sup>291</sup>DRUKER, PETER F. "Qué se puede aprender de las....". Op. cit. p. 19-20.



no lucrativas de los ingresos por los que tributa. Desde 1.965 la deducción llega hasta el 50 por ciento de los ingresos brutos destinados a este tipo de donación, cuando es de carácter filantrópico o caritativo. La donación a una fundación privada se limita al 30 por ciento de los ingresos brutos<sup>292</sup>.

---

<sup>292</sup>JOSEPH, JIM. "Modalidades y alcance... en EE.UU.", OP. CIT. P. 35.

## 7.1. TIPOS DE ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS

La clasisificación se hará de acuerdo con tres dimensiones:

1ª si la organización está esencialmente orientada al servicio privado (ofrecer servicios a sus miembros) o al servicio público,

2ª si la organización oferta servicios o sólo distribuye recursos a otros ofertantes de servicios,

3ª si los servicios que ofrecen son seculares o religiosos.

Estas dimensiones nos permiten agrupar a la mayoría de las organizaciones no lucrativas en cuatro tipos:

1. agencias de financiación: no existen para proporcionar servicios, sino para canalizar recursos hacia las que los proveen. Aquí se incluyen las fundaciones privadas, United Way, Blue Cross y Blue Shield y las federaciones religiosas captadoras de recursos.

2. organizaciones que ofertan bienes y servicios a sus propios miembros, más que a la comunidad. Incluyen organizaciones profesionales, sindicatos, asociaciones laborales, mutuas de seguros y otras semejantes.

3. organizaciones que existen para servir a otros, ofertar servicios a grupos con necesidades sociales o que contribuyen al bienestar general. Incluyen instituciones educativas, culturales, agencias de bienestar social, centros de día, residencias para la tercera edad, hospitales y otras parecidas.

4. organizaciones religiosas<sup>293</sup>.

---

<sup>293</sup>SALAMON, LESTER M. "El sector no lucrativo en los Estados Unidos de Norteamérica: una introducción". Economistas, nº 51, oct-nov. 1.991, p. 6 y 7.

## 7.2. DIMENSION DEL SECTOR NO LUCRATIVO

Desde 1.981 está disponible un cuerpo de información estadística cuando la Oficina del Censo publicó los resultados de una encuesta específica sobre las organizaciones de servicios exentas de impuestos referida a 1.977.

La parte del sector no lucrativo norteamericano de orientación e interés pública tuvieron unos gastos en 1.980 de alrededor del 5 por ciento del producto interior bruto. Este conjunto de organizaciones representa una poderosa fuerza económica. A nivel local, supera frecuentemente el tamaño del gasto público local.

Estos gastos no tienen el mismo peso entre los diferentes tipos de organizaciones, las sanitarias, en su gran mayoría hospitales, suponían en 1.980 el 60 por ciento de todo el gasto no lucrativo. Las organizaciones educativas, suponían el 22 por ciento de dicho gasto. Esto significa que el resto de organizaciones no lucrativas -centros de día, programas de orientación familiar, grupos de vecinos, organizaciones reivindicativas, agencias de arte y otras- suponían menos del 20 por ciento del gasto total. También hay que señalar que estas organizaciones tienen una presencia importante en las diferentes comunidades del país, no se han debilitado con el crecimiento del Estado durante las pasadas décadas. Por el contrario, son una fuerza social crucial.

Ingresos del sector no lucrativo: de los 116,4 billones de dólares en concepto de ingresos recibidos por las organizaciones no religiosas sin fin de lucro en 1.980, el 23 por ciento procedió de fuentes privadas. Incluso si incluimos las organizaciones religiosas, la parte privada filantrópica del total de ingresos de las organizaciones no lucrativas supone el 35 por ciento del total de ingresos del sector no lucrativo norteamericano, con una matización, las cifras de la financiación privada probablemente están sobreestimadas en los presupuestos anuales puesto que incluyen donaciones y regalos de alto valor, como colecciones de arte, de las que no se puede disponer en forma de recursos corrientes sobre todo en las de tipo cultural.

Las organizaciones no lucrativas han desarrollado otras fuentes de financiación y establecido vínculos de apoyo con otros sectores de la sociedad norteamericana. Una de las vías de desarrollo ha cambiado en la dirección del crecimiento de recursos propios procedentes de cuotas y ventas. Pero igualmente importantes han sido las relaciones que han establecido con los gobiernos, relaciones que son actualmente mucho más demandadas<sup>294</sup>.

---

<sup>294</sup>SALAMON, LESTER M. "El sector no lucrativo...". Op. cit. p. 7-9.

### 7.3. FUNDACIONES

De acuerdo con su actuación se distinguen cuatro tipos de fundaciones<sup>295</sup>:

a) Privadas: o "independientes", obtienen fondos de un individuo o grupo de individuos, o a través de una donación, sin depender de ninguna empresa, comunidad ni institución. Tienen como objeto principal conceder ayudas; según la variedad de éstas, suelen denominarse también fundaciones "con fines generales" o "con fines especiales".

b) Comunitarias: actúan en un área geográfica muy determinada, tanto en captación como destino de fondo. Aunque tengan en general un fin caritativo tienen mucho en común con la mayor parte de las fundaciones privadas. Sin embargo, consiguen sus fondos de gran número de donantes en vez de uno sólo como suele suceder en las fundaciones privadas. Suelen clasificarse desde el punto de vista fiscal como organizaciones públicas de caridad y tienen que cumplir normas fiscales distintas de las aplicadas a las fundaciones privadas.

c) Empresarial: de carácter privado, obtiene todo su dinero de una sola empresa y opera de acuerdo con las prioridades de la misma. Generalmente sus aportaciones son en especie; productos de la propia empresa, prestación de servicios, utilización del personal y propiedades empresariales excedentes. Desde el punto de vista legal, son distintas de los programas empresariales, administrados dentro de la empresa y no abarca los programas que conceden ayudas directas.

d) Operativas: llevan a cabo sus propias tareas de investigación, bienestar social y otras obras filantrópicas. La mayoría no conceden, o conceden pocas ayudas, a organizaciones externas.

#### CARACTERISTICAS DE CADA TIPO DE FUNDACION

##### 1) FUNDACION INDEPENDIENTE:

a) origen de los fondos: generalmente de origen único. La desgravación fiscal limita las aportaciones a la dotación.

---

<sup>295</sup>JOSEPH, JIM. "Modalidades y alcance...en EE.UU.". op. cit. p. 37 y 38. En el trabajo se incluyen fundaciones con activos por valor de 1 millón de dólares ó más, o que concedan ayudas anuales por un valor mínimo de 100.000 dólares según su declaración de impuestos, 990-pf, del año 1.989; por tanto se trata de información fiscal de 1.988 ó principios de 1.989.

b) organismo que adopta decisiones: el donante o miembros de la familia del donante; un consejo independiente de consejeros o patronos, o un banco o responsable fiduciario que actúa en nombre del donante.

c) actividad de concesión de ayudas: autorización discrecional amplia para conceder ayudas, aunque pueden existir instrucciones específicas para donar solamente en algunos campos específicos. El 70 por ciento aproximadamente limitan sus donaciones al área local.

d) obligación de informar: remitir al Departamento de Impuestos (IRS) la declaración anual 990-pf que el público consulta. Un porcentaje reducido produce informes anuales impresos por separado.

## 2) FUNDACIONES PATROCINADAS POR EMPRESAS:

a) origen de los fondos: dotación y aportaciones anuales de una empresa de carácter lucrativo. Pueden mantener dotaciones pequeñas y distribuir la mayor parte de las aportaciones recibidas anualmente en forma de ayudas, o tener una dotación para cubrir las aportaciones en años de pocos beneficios de la empresa.

b) organismo que adopta decisiones: el consejo rector formado a menudo por directivos de la empresa, aunque puede incluir personas no relacionadas con la misma.

c) actividad de concesión de ayudas: suelen estar relacionadas con las actividades de la empresa, o las comunidades donde ésta funciona. Suelen conceder más ayudas, de importes menores que los de las fundaciones independientes.

d) obligación de informar: tienen que remitir al Departamento de Impuestos (IRS) la declaración anual 990-pf que el público consulta. Un porcentaje reducido produce informes anuales impresos por separado.

## 3) FUNDACION OPERATIVA O EJECUTORA:

a) origen de los fondos: generalmente de un sólo origen aunque las aportaciones del público tienen derecho a la máxima desgravación fiscal.

b) organismo que adopta decisiones: un consejo ejecutivo independiente generalmente.

c) actividad de concesión de ayudas: pocas o ninguna. Las concedidas están directamente relacionadas generalmente con los programas de la fundación.

d) obligación de informar: remitir al Departamento de Impuestos (IRS) la declaración anual 990-pf que el público consulta. Un porcentaje reducido produce informes anuales impresos por separado<sup>296</sup>.

---

<sup>296</sup>RENZ, LOREN; FECZKO, MARGARET. "Las fundaciones en los EE.UU... (I)", op. cit. p. II.

#### 7.4. EVOLUCION HISTORICA

El concepto de filantropía privada se remonta a la antigüedad, pero los conceptos tal como los entendemos actualmente de fundación y filantropía suelen situarse a principios del siglo XVII y, especialmente en 1.601 cuando se proclamó en Inglaterra, durante el cuadragésimotercer año del reinado de Isabel, el Estatuto de Actividades Caritativas. Desde entonces, la doctrina legal en los países de derecho anglosajón ha conservado generalmente la situación favorable de todo tipo de organización caritativa e incluidas las fundaciones, iglesias, hospitales y universidades, al concederles derecho a la exención fiscal y a su existencia a perpetuidad mientras continúen dedicadas a fines caritativos.

La mayoría de las primeras surgieron para cuidar de instituciones determinadas o atender problemas sociales específicos. Desde finales del siglo XIX y principios del XX surgen las fundaciones de "carácter general", dedicadas a investigar las causas y buscar soluciones a problemas que afectan a la humanidad. Estas últimas han influido en el desarrollo de las fundaciones en los EE.UU.<sup>297</sup>.

Aparecen dos tendencias en la filantropía:

1ª fundaciones comunitarias: se centraliza la gestión y el control de los bienes dedicados a fines caritativos en uno, o a lo sumo, muy pocos organismos rectores en cada comunidad,

2ª reacción de las empresas comerciales al espíritu filantrópico tan extendido, aunque hasta 1.936 no pudieron desgravar de los impuestos sus donativos con fines caritativos<sup>298</sup>.

Décadas 20 y 30:

- control de enfermedades infecciosas,
- creación de instituciones en el campo de la salud, como la "Union Medical College" de Pekin (China), creada por la Fundación Rockefeller (1.915).

Después de la Segunda Guerra Mundial y a consecuencia de las necesidades sociales que surgieron de su estela, el aumento de las fundaciones fue espectacular.

---

<sup>297</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los ... (I)". Op. cit. p. V.

<sup>298</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (I)", op. cit. p. V.

Décadas 40 y 50:

- investigaciones agrícolas,
- "revolución verde".

Década 60: la tasa de creación de fundaciones disminuyó, sobre todo durante los años siguientes a la Ley de la Reforma Fiscal de 1.969.

- universidades y centros de investigación,
- creación y desarrollo de institutos de estudios de las relaciones internacionales.

Destacan entidades como la Fundación Ford, que actúa desde comienzos de los años 50. Tanto ella como la Rockefeller desarrollan como máximo un 20 por ciento de sus acciones en el exterior. En los últimos años sus actividades se centran más en los problemas internos:

- bienestar social, educación, universidades, investigación,
- renovado interés por los problemas internacionales,
- recuperación de su propia iniciativa e imaginación, perdidas en los años 70<sup>299</sup>.

Las principales actividades de la Fundación Ford se centran en:

- investigación agrícola y problemas de población,
- relaciones internacionales,
- asistencia a refugiados,
- ayudas a estudiantes y catedráticos del este (sobre todo en los años 50 y 60),
- creación del Instituto Internacional de Estudios Estratégicos de Londres,
- construcción de la Universidad Libre de Berlín,
- Centro de estudio de Ciencias Sociales de París,
- colaboración con la Universidad de Oxford y la de Cambridge,
- subvención al Comité de Acción Jean Monnet para los Estados Unidos de Europa.

En los años 70 la tasa de crecimiento mejora hacia la mitad de la década, al suavizarse las normas fiscales<sup>300</sup>.

En los años 80, hay una recuperación en el número de fundaciones creadas, de acuerdo con datos de 1.985, a un ritmo promedio anual de 137 durante los 80 en vez de las 79 de los años 70. Esta tasa acelerada de crecimiento destaca especialmente en el caso de las fundaciones independientes cuya proporción pasó

---

<sup>299</sup>STONE, SHEPARD. "Las fundaciones en occidente". Op. cit. p. 18.

<sup>300</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (I)", op. cit. p. V.



de 63 anuales en los 70, a 110 anuales en los 80. Las empresas han creado fundaciones a razón de 20 anuales en los 80, frente a 10 de los 70, aunque este aumento lo compensó hasta cierto punto la desaparición de fundaciones debido a las fusiones y adquisiciones de empresas. La creación de fundaciones comunitarias muestra una tendencia distinta a la de otros tipos. Parece alcanzar un máximo durante los años 70<sup>301</sup>.

La crisis bursátil de 1.987 dio fin al crecimiento de las ganancias netas de los valores bursátiles que hicieron aumentar el valor del activo de muchas entidades pequeñas y volatilizó las plusvalías conseguidas desde 1.986 hasta mediados del 87. El crecimiento fue de 17 mil millones de dólares durante ese período, casi un 13 por ciento en dólares constantes. El aumento culmina seis años de crecimiento incesante del valor real de los activos después del largo declive durante la década de los 70<sup>302</sup>.

Otras importantes entidades:

- Colorado Trust (1.985) activos de 141 millones de dólares y concedió en 1.987 ayudas por casi 10 millones de dólares; sus activos proceden de la venta de un hospital no lucrativo a una empresa de carácter lucrativo.

- Russel Sage Foundation (1.907).

- Carnegie Corporation of New York (1.911): proyectos educativos, que incluyen la serie televisiva "Barrio Sésamo"<sup>303</sup>,

Su presidente, David A. Hamburg, dedicó un importante pasaje de su primer informe anual (1.983) al control de armas estratégicas. E indicaba varias maneras en las que la Corporación era activa en este campo. El informe de la Corporación para 1.984 colocaba "Evitar la guerra nuclear" en primer lugar en su análisis de los gastos en programas, enumerando bajo ese encabezamiento 23 subvenciones que ascendían a un total de casi 5 millones de dólares concedidos a varias instituciones para educación, investigación y publicación. El programa en curso destacaba "el estudio independiente, fundamentado en la ciencia, para desarrollar nueva información e ideas con el fin de reducir los riesgos de la guerra nuclear; también apoyará proyectos que vinculen la labor de estudio a las preocupaciones de los políticos y a los esfuerzos para la educación del público

---

<sup>301</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (I)", op. cit. p. V y VII.

<sup>302</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los EE.UU... (I)", op. cit. p. I.

<sup>303</sup>JOSEPH, JIM. "Modalidades y alcance...en EE.UU.". Op. cit. p. 33.

americano". El enorme programa Carnegie sirvió de orientación a otras fundaciones en los EE.UU. y en otras partes<sup>304</sup>.

- Fundación Robert Wood Johnson: medicina pública,
- Fundación John D. y Catherine T. MacArthur: ayudas a "genios",
- Fundación Edward W. Hazen: ayudas a personas de color,
- Fundación Kellogg<sup>305</sup>.
- Dayton Foundation (Minnesota, 1.918): para fomentar el bienestar de la humanidad. En 1.969, tras la fusión de la Dayton Corporation con J.L. Hudson Company, adoptaron la denominación Dayton Hudson Foundation.
- Sears Roebuck Foundation (Illinois, 1.923).
- Belk Foundation (Carolina del Norte, 1.928).
- National Life Foundation, creada en 1.928 y registrada en 1.962 en el Estado de Indiana.
- Dewitt Wallace-Reader's Digest Fund (New York): nació de la fusión legal de tres fundaciones creadas por Dewitt Wallace y Lila Acheson-Wallace: la Dewitt Wallace Fund, la LA Lakeview Fund y la High Winds Fund. Los activos de la fundación resultante que poseían en 1.987 casi 455 millones de dólares duplicaron el valor en 1.985 de las tres fundaciones combinadas.
- Lila Wallace-Reader's Digest Fund: a finales de 1.987, declaró 399 millones de dólares en activos, lo que la situó entre las 50 más importantes por sus activos.
- Robert R. McCormick Charitable Trust (Illinois): sus activos pasaron de 50,7 millones de dólares de 1.985 a 544,4 millones de dólares en 1.987 al recibir la herencia de la Sra. Robert McCormick y debido a los aumentos posteriores del valor de los títulos propiedad que la fundación posee en la sociedad Chicago Tribune Company.
- Lucille P. Markey Charitable Trust (1.983 Florida): recibió casi 152 millones de dólares de la herencia de su donante. La fundación tiene por objeto distribuir la totalidad de la herencia Markey antes de 1.997.

---

<sup>304</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y...", op. cit. p. II.

<sup>305</sup>JOSEPH, JIM. "Modalidades y alcance...en EE.UU.", op. cit. p. 35.

En la actualidad las Fundaciones americanas se enfrentan con una serie de problemas<sup>306</sup>:

- necesidad de continuar la actividad de creación de entidades y conseguir aportaciones,
- necesarios cambios en los programas de actividad para asumir los problemas de envejecimiento de la población y ecológicos,
- aumento de la utilización de las ayudas con fines de marketing,
- problemas de mantenimiento de los compromisos de actuación de ciertas empresas afectadas por la situación económica,
- regulación legal más restrictiva en cuanto a operaciones comerciales competitivas, aparición de lobbies o grupos de presión no lucrativos,
- inclinación hacia actividades innovadoras y de asunción de riesgos,
- disminución de las ayudas a minorías raciales y a mujeres,
- necesidad de estimular la participación de los beneficiarios en la toma de decisiones,
- falta de información pública sobre los procedimientos de concesión de ayudas y fijación de las áreas de interés.

---

<sup>306</sup>JOSEPH, JIM. "Modalidades y alcance...en EE.UU.", op. cit. p. 41 y 42.

## 7.5. DISPOSICIONES LEGALES

### TAX REFORM ACT DE 1.969:

La ley fue precedida por una larga campaña pública y en el Congreso provocada por la hostilidad hacia la exención de impuestos y otros privilegios de las fundaciones y alimentada por revelaciones sobre abusos como la apropiación del dinero de ciertos fideicomisos familiares por parte de los mismos benefactores, la identificación de ciertas fundaciones con los negocios de sus fundadores, que frecuentemente acumulaban capital que no se había gastado en obras de caridad y uso de la financiación de las fundaciones como forma de evasión personal de impuestos. Otra línea de ataque se dirigió contra su supuesta actividad política, en especial su apoyo a la reivindicación del derecho a votar de minorías desvalidas en EE.UU., que podría debilitar las bases electorales de algunos miembros del Congreso. Los líderes de las fundaciones crearon su propio grupo de presión y la medida aprobada fue mucho más leve de lo que habrían exigido algunos activistas:

- se redujo la desgravación de impuestos para las fundaciones privadas, aun cuando seguía siendo generosa según criterios europeos,
- se creó un impuesto del 4 por ciento (que después se reduciría al 2, y en 1.985 al 1) sobre los ingresos netos producidos por las inversiones de las fundaciones,
- a ninguna fundación se le permitiría tener, después de un período de transición más del 20 por ciento de las acciones con voto de una corporación,
- se les requería que cada año se gastaran al menos todos sus ingresos, o el equivalente del 6 por ciento de su capital, de acuerdo con lo que constituyera una mayor cantidad; requerimiento después enmendado al 5, sin la alternativa basada en los ingresos,
- se crearon restricciones a las actividades políticas,
- la apropiación de fondos por parte de los mismos benefactores se declaró ilegal,
- se promulgó una estricta escala de penalizaciones para reforzar los términos de la Ley<sup>307</sup>,
- restricciones a las transacciones entre fundaciones y quienes las crean o gestionan
- obligación de presentar una declaración informativa anual (impreso 990-PF) que el público podrá consultar,
- desde el 1 de enero de 1.985 aumentaron las desgravaciones por donación a fundaciones privadas que no llevan a cabo actividades:

---

<sup>307</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y...", op. cit. p. II.

\* deducción de su importe, por un límite de hasta el 30 por ciento de los ingresos brutos del donante, una vez regularizados,

\* el 20 por ciento si se trata de bienes cuyo valor aumentó.

En general los donativos de bienes cuyo valor ha aumentado consistentes en títulos cotizados en Bolsa pueden desgravarse según el valor normal del mercado y los donativos que superan los porcentajes limitadores pueden arrastrarse durante cinco años.

- Las aportaciones a fundaciones operativas privadas y otras de fines caritativos, tienen un límite del 50 por ciento de los ingresos brutos, una vez regularizados o del 30 por ciento si son bienes cuyo valor ha aumentado. Estos desgravan según el valor normal del mercado,

- la legislación federal fiscal suele considerar que las fundaciones comunitarias tienen carácter de "caridad pública" en vez de "fundaciones privadas",

- las organizaciones de caridad pública tienen derecho a desgravaciones máximas y la ley las exime generalmente de las restricciones aplicadas a las fundaciones privadas,

- los donativos con fines caritativos a fundaciones privadas o comunitarias pueden desgravarse sin limitaciones de los impuestos federales sobre herencias,

- la legislación de los estados ha incluido prácticamente las restricciones referentes a las fundaciones privadas y las disposiciones legales para la verificación mutua entre declaraciones y comunicaciones indican que las normas fiscales federales pueden convertirse en un elemento fundamental y destacado de las legislaciones estatales,

- tienen que permitir el acceso del público, en el domicilio social de la fundación a su declaración anual de impuestos durante 180 días, por lo menos, después de presentar dicha declaración,

- el Departamento de Impuestos y el Centro de Fundaciones tienen que permitir el acceso del público a estas declaraciones. La ficha suministra datos sobre:

- \* actividades,
- \* finanzas, y
- \* ayudas que concede,

- Las fundaciones más importantes suelen publicar también un informe anual más completo que describe sus actividades. El 72 por ciento de las fundaciones que poseen activos de 100 millones de dólares o más publican informes separados anuales o bienales mientras que el 17 por ciento emiten folletos por

separado que describen las actividades en que centran su atención y los procedimientos para solicitar ayuda. La información suministrada resulta más actual al aumentar la publicación de cartas circulares periódicas y listas de ayudas concedidas<sup>308</sup>.

En 1.969 un número de directivos, estaban preocupados de que la Ley de Reforma de Impuestos (enmendada en 1.983) pudiera tener un efecto adverso sobre sus organizaciones, pero después de más de 20 años muchos pensaban que había tenido un efecto saludable:

- se habían dado menos abusos,
- se habían visto obligadas a replantear su organización, práctica y objetivos,
- inicialmente el índice de creación de nuevas fundaciones decayó fuertemente, pero el fenómeno resultó ser temporal. La mayoría de las nuevas fundaciones cumplían fines regionales, más que nacionales o internacionales, porque las subvenciones a países podían ser consideradas políticamente motivadas, como la ayuda a víctimas de luchas políticas o religiosas en las que el gobierno de los EE.UU. hubiera tomado partido de un modo abierto o reconocible<sup>309</sup>.

---

<sup>308</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (I)". Op. cit. p. XI y XII.

<sup>309</sup>HODSON, H.V. "Evolución histórica y...", op. cit. p.II.

## 7.6. VALOR REAL DE LOS ACTIVOS

### Valor actual:

- desde 1.972: incremento del 239%,
- 1.983-85: incremento de casi 27.000 millones de dólares (42,6%)
- 1.985-87: aumento de 17.000 millones de dólares (18,9%): 4.899 millones de dólares (28%9 valor de los activos de las fundaciones nuevas o que acaban de cumplir los requisitos de la Guía. Si las excluimos el aumento es sólo del 13,6 por ciento.

### En dólares constantes (según el IPC):

- 1.981-83: 32 por ciento,
- 1.983-85: 21 por ciento,
- 1.985-87: 3.500 millones de dólares (13%). Con la misma exclusión anterior el 7,7 por ciento,
- 1.988: 12,8 por ciento<sup>310</sup>.

A pesar de la tasa reducida de crecimiento demostrada por esta edición, 1.985-87 representan el punto álgido de crecimiento del valor real de los activos después de un descenso prolongado durante una década que comenzó con una caída marcada desde 1.972 a 1.975 del valor de los activos en dólares constantes que permanecieron después estabilizados desde 1.975 a 1.981. Varios factores contribuyeron a revitalizar los activos citados durante la década de los 80, principalmente, la espiral alcista de la bolsa a mediados de los años 80 que duró hasta mediados del 87. Otros factores básicos abarcan el descenso importante de la inflación desde 1.981 que permitió mejorar las estrategias inversoras de muchas grandes fundaciones así como los efectos de los cambios introducidos por la legislación federal que regula la forma de efectuar los pagos<sup>311</sup>.

Hasta 1.981, las fundaciones tenían que abonar en forma de ayuda o desembolsos para fines caritativos la mayor parte de los ingresos netos regularizados, o el 5 por ciento del valor en venta de los activos. Al aumentar la inflación, muchas de las fundaciones más importantes vieron el valor de sus activos básicos en dólares constantes disminuido al igual que la participación del conjunto de las fundaciones en la economía nacional. El Congreso modificó en 1.981 la forma de efectuar los pagos, mediante la Ley de Recuperación Económica, para proporcionar una base económica estable y expansiva. La Ley exigió pagar el 5 por ciento del valor en venta de los activos

---

<sup>310</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)", op. cit. p. IV.

<sup>311</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)", op. cit. p. IV.

sin tener en cuenta los ingresos. En consecuencia, pudieron retener las ganancias que superaban esta cantidad e invertirlas de nuevo para mantener o aumentar el valor real de su patrimonio. La liberalización de las disposiciones para efectuar pagos ha proporcionado hasta cierto punto mayor flexibilidad para proyectar estrategias de inversión sin temor a los efectos secundarios negativos relacionados con los porcentajes pagados por las fundaciones<sup>312</sup>.

---

<sup>312</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)", op. cit. p. IV.



## 7.7. AYUDAS

Abarca las ayudas, becas, donativos para equipar a los empleados y otras, como las cantidades en reserva declaradas por las fundaciones. Las ayudas totales concedidas no abarcan todos los gastos indicados bajo el título "Distribuciones que cumplen los requisitos" según las disposiciones federales referentes a pagos -gastos administrativos, préstamos (incluidas las inversiones relacionadas con el programa) y algunos costes directos con fines caritativos<sup>313</sup>.

- Desde 1.972: incremento en 4.800 millones de dólares (309,7%) sobre todo desde 1.979 a 1.981,
- 1.983-85: incremento de 1.200 millones de dólares (29,1%),
- 1.985-87: los presupuestos de ayudas se prepararon con anterioridad al desplome de la Bolsa y reflejaron el punto álgido del crecimiento de los activos,
- 1.988: las ayudas autorizadas y pagadas disminuyeron para ajustarlas al descenso de los activos. Incremento de 1.100 millones de dólares (20,4%). Si excluimos las fundaciones nuevas en la Duodécima edición, el crecimiento está por debajo del 12 por ciento en dólares actuales y 6,1 por ciento en dólares constantes.

En dólares constantes:

- desde 1.972: incremento del 51%,
- 1.983-85: 19,4%,
- 1.988: 14,2%<sup>314</sup>.

### TENDENCIA DE LAS AYUDAS

F. Emerson Andrews describió, en la introducción a la primera edición de la Guía de Fundaciones, publicada en 1.960, los tres obstáculos principales para conseguir información exacta sobre la distribución de los fondos de las fundaciones:

- 1) las dificultades para conseguir información completa sobre las ayudas que conceden las fundaciones más pequeñas,
- 2) la necesidad de utilizar la discriminación subjetiva al decidir la asignación de cada ayuda si tiene varios objetivos a una sola categoría, y

---

<sup>313</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. V.

<sup>314</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. VI.

3) los obstáculos que hacen casi imposible la implantación de un sistema de clasificación que divida la variedad de actividades humanas en una serie lógica de categorías que no se solapen.

Aunque no se han superado todavía estos obstáculos, se han conseguido avances importantes. La base de la muestra actual utilizada por el Centro de Fundaciones para analizar las ayudas concedidas abarca 404 entidades, entre ellas las 100 mayores por el total de ayudas concedidas. Estas 404 fundaciones representan menos de 1,5 por ciento del número total de fundaciones activas que conceden ayudas dentro del país, pero proporcionaron más del 43 por ciento de las ayudas concedidas el año pasado por las fundaciones comunitarias y privadas. Este permite observar las pautas seguidas por las fundaciones más importantes del país para conceder ayudas<sup>315</sup>.

La Introducción a la Duodécima Edición de la Guía de Fundaciones, publicada en 1.989, contiene aún más información sobre las fundaciones más pequeñas que constituían la primera preocupación de Andrews. Alrededor del 27 por ciento de las 6615 fundaciones incluidas en la Duodécima Edición publicaron folletos, informes sobre sus actividades:

- las más importantes tienden a publicar informes anuales completos que describen sus actividades,

- más del 70 por ciento de las fundaciones cuyos activos alcanzan 100 millones de dólares o más publican informes separados anuales o bienales,

- las fundaciones que poseen patrimonios más pequeños (inferiores a \$10 millones) suelen publicar menos materiales separados sobre sus programas debido, en parte, al carácter limitado de sus plantillas y recursos financieros.

Sin embargo, el número de fundaciones que quieren suministrar información amplia al público sobre el carácter de sus programas de ayudas ha aumentado mucho durante la última década<sup>316</sup>.

En relación con la segunda y tercera de las preocupaciones de Andrews, el centro introdujo, en 1.980, un sistema de clasificación de ayudas que permite categorizar cada una según cinco características:

- objetivos de su atención,
- tipo de organización que recibe la ayuda,

---

<sup>315</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los Estados Unidos de Norteamérica (y III)". Boletín Centro de Fundaciones, nº 45, 3º trim. 1.991. P. III.

<sup>316</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. III.

- población especial de los grupos atendidos,
- tipos de apoyos concedidos,
- alcance geográfico de la actividad: nacional, extranjera o internacional.

Un aspecto que Andrews no ha estudiado es el seguimiento de datos sobre ayudas distribuidos entre los cuatro tipos de fundaciones: independientes, patrocinadas por empresas, comunitarias y operativas. Gracias a los perfeccionamientos que el Centro introdujo en el diseño de su base de datos, a principios de los años 80, pudo incluir en esta introducción, un análisis de las ayudas concedidas según el tipo de la fundación<sup>317</sup>.

El Centro de Fundaciones efectúa el seguimiento de las tendencias de las ayudas en general, distribuidas en siete categorías amplias y 39 subcategorías.

#### Categorías Generales:

- Beneficencia: según tendencia general que comenzó en 1.980, las fundaciones hacen mucho hincapié en la financiación dentro de esta categoría general. Representa actualmente el 27 por ciento del valor total en dólares y el 33,6 del número total de ayudas, según los informes<sup>318</sup>. Subcategorías:

- "Asuntos comunitarios: el importe total en dólares correspondiente muestra, según los informes, un descenso constante desde hace tres años, pero el número de ayudas concedidas en este campo ha permanecido bastante constante, alrededor del 5 por ciento, desde hace cinco años. Abarca las ayudas concedidas a organizaciones "United Way" así como a distintas asociaciones vecinales de carácter local y grupos que defienden los intereses de la comunidad.

- "Desarrollo urbano": abarca ayudas para desarrollo económico y comunitario urbano, muestran un aumento constante de los importes concedidos según los informes de los últimos años; este área muestra el porcentaje más alto de cantidades en dólares al obtener el 3,5 por ciento dentro de este período quinquenal.

- "Igualdad de derechos y ayuda legal" muestra un aumento desde hace tres años, en sus porcentajes del importe total en dólares indicados desde 1.986 a 1.988. En relación con el número total de ayudas concedidas, en el

---

<sup>317</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. III.

<sup>318</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. VII.

año 88 se produce la cifra más alta de ayudas concedidas a los derechos civiles durante el período de cinco años<sup>319</sup>.

- Sanidad, enseñanza de la medicina e investigación médica: según ediciones anteriores del índice, las fundaciones dedican mucho interés a la financiación del campo de la sanidad en general. Abarca la enseñanza de la medicina e investigación médica. Subcategoría:

- terapia mental y sanidad pública,
- asistencia y tratamiento médicos es aún la subcategoría sanitaria más importante.

Este área muestra el nivel más bajo tanto en dólares conseguidos como en ayudas correspondientes al período quinquenal 1.984-1.988.

- la subcategoría de sanidad pública que abarca la medicina preventiva y programas de enseñanza sanitaria en general destinados al gran público muestra un aumento constante en el número de ayudas desde hace cinco años. El personal del Índice de Ayudas señala un aumento constante en el número de ayudas relacionadas con el SIDA, durante los últimos años, probablemente, porque las organizaciones que conceden ayudas financian programas de enseñanza preventiva para combatir la propagación de esta enfermedad. Al aproximarnos a los años 90, es interesante comparar los números de ayudas a la asistencia médica con las destinadas a la sanidad pública, especialmente, en relación con los avances médicos para combatir enfermedades como el SIDA<sup>320</sup>.

- Enseñanza: este campo y especialmente la educación universitaria, continúa concentrando intensamente la atención de las ayudas concedidas. Durante el año del informe, las ayudas a la educación universitaria representaron el 10,9 por ciento del valor total en dólares. Desde 1.984 a 1.988, el número total de ayudas en el campo de la educación universitaria ha permanecido relativamente constante según los informes. Sin embargo, el porcentaje del volumen total en dólares según la información ha crecido drásticamente en 1.986, al pasar del 11,3 al 15,9 por ciento.

Este aumento puede achacarse principalmente a la concesión por la Fundación Danforth de 100 millones de dólares al fondo patrimonial de la Universidad de Washington. La misma fundación concedió, el año siguiente, 55 millones de dólares con el mismo fin y el porcentaje del total de los dólares destinados a educación universitaria descendió entonces al 12,7 por ciento. Este año, aunque la educación universitaria recibió dos ayudas

---

<sup>319</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. VII.

<sup>320</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. VII.

que superaban 25 millones de dólares, el porcentaje del total de la ayuda monetaria indicada en este campo descendió al 10,9 por ciento en dólares, la cifra más baja durante los cinco años analizados. Sin embargo, la enseñanza superior representa todavía el mayor porcentaje del total de dólares asignados, superando a las restantes subcategorías<sup>321</sup>.

- Cultura y artes: aumento gradual pero constante en el valor total de dólares asignados desde 1.984 a 1.987, con un descenso ligero este año, aunque el número de ayudas concedidas en este capítulo ha permanecido relativamente constante. Esta edición del Índice informa sobre tres ayudas importantes concedidas a The Carnegie, Museo de Artes y Ciencias de Pittsburgh creado por la Howard Heinz Endowment, la Hillman Foundation y la Richard King Mellon Foundation<sup>322</sup>.

- ciencias en general: el total de dólares concedidos aumentó considerablemente durante el año en curso al pasar del 1,7 al 4,2 por ciento del total de dólares concedidos. La financiación de todo el campo de las ciencias alcanza su nivel más alto durante los siete años analizados, que abarcan desde 1.982 a 1.988. Dado que el número total de ayudas para las ciencias en general, ha permanecido bastante constante durante los años analizados. La información del año en curso abarca varias ayudas importantes, especialmente, la concesión por la Arnold and Mabel Beckman Foundation de 28 millones de dólares a la Universidad de Illinois para crear un centro de investigación sobre ciencias cognoscitivas/ciencias informáticas. Esta es la ayuda más importante conocida durante este año. Además, la W.M. Keck Foundation concedió otra cantidad importante para construir el Observatorio Keck, citado por primera vez en la decimosexta edición del Índice y la W.K. Kellogg Foundation concedió 20 millones de dólares a la National academy of Sciences de apoyo a su dotación patrimonial y para equiparar donativos y desarrollar programas.

- dentro de la categoría de ciencias sociales, el porcentaje del volumen total de dólares ha permanecido relativamente constante durante el período de cinco años analizado.

- ciencias políticas, que abarca los estudios de políticas de carácter público, muestra un aumento constante de los dólares recibidos durante el período de cinco años lo que explica probablemente por qué motivo, las ayudas a

---

<sup>321</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. VIII.

<sup>322</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. VIII.

las ciencias sociales alcanzan el nivel más alto, en los siete años del informe<sup>323</sup>.

### ORGANIZACIONES BENEFICIARIAS

- organismos que prestan servicios directos: la proporción tanto de dólares concedidos como del número de ayudas alcanzó su nivel más elevado durante los cinco años analizados. Abarca organismos muy variados que prestan servicios sociales: grupos de exploradores (boy scouts), clubs infantiles para muchachos y muchachas, organismos de actividades recreativas y servicios de empleo.

- institutos de investigación<sup>324</sup> y asociaciones/sociedades profesionales<sup>325</sup>, que han recibido una proporción cada vez mayor del total de los dólares concedidos. Reciben actualmente el 11,7 y el 12,3 por ciento, respectivamente, del volumen total en dólares, según los informes<sup>326</sup>.

- instituciones de enseñanza: continúan siendo las principales receptoras ya que recibieron según informes de 1.988, el 35,8 por ciento de las cantidades en dólares que se concedieron. Esta cifra sitúa las ayudas en dólares concedidas a las instituciones de la enseñanza en un nivel próximo al conseguido con anterioridad a las ayudas de la Danforth Foundation/Washington University lo que tal vez indicaba que el impacto de las dos ayudas tan importantes ya citadas ha tocado fondo.

Durante los tres años, 1.986 a 1.988, la proporción de las cantidades en dólares concedidas a las universidades privadas descendió del 20,9 al 15,6 por ciento, mientras que las otorgadas a las universidades públicas aumentó del 7,9 al 10,4 por ciento. Los niveles constantes del número de ayudas concedidas a las universidades privadas y públicas y las grandes fluctuaciones del volumen total en dólares citadas durante el mismo período señalan

---

<sup>323</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. VIII.

<sup>324</sup>La categoría de institutos de investigación abarca distintas instituciones dedicadas a los estudios de ciencias sociales y política pública, áreas que reflejan aumentos en los análisis anteriores por actividades.

<sup>325</sup>Abarca distintas organizaciones que realizan análisis políticos e investigaciones en ciencias sociales así como asociaciones sanitarias dedicadas a fomentar la sanidad pública, conceptos que muestran también aumentos del apoyo al analizar las fundaciones por actividades.

<sup>326</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de norteamérica (y III)". Op. cit. p. X y XI.

de nuevo la influencia tan destacada que tuvieron las ayudas de gran tamaño, ya citadas<sup>327</sup>.

- Varias categorías de beneficiarios muestran escasas fluctuaciones en el valor total en dólares y número total de ayudas, según los análisis de los años 1.984 a 1.988. Estas categorías abarcan las escuelas junior y comunitarias, museos, organismos de la administración pública e iglesias y sinagogas<sup>328</sup>.

### TIPOS DE APOYOS

- Apoyo al capital para inversiones: construcción de edificios, compra de terrenos o equipos y campañas para recaudar fondos.

- Apoyo continuado: ayudas repetidas a la misma organización o programa.

- Dotaciones patrimoniales,

- Becas y bolsas de estudios: programas en general de ayudas a los estudiantes excluidas las abonadas directamente a los interesados.

- Apoyo en general o por actividades, incluidas ayudas para programas o servicios en marcha, o contratación de personal.

- Ayudas para equiparación o estimulación: ayudas para equiparar los fondos suministrados por otras organizaciones así como las ayudas concedidas a título provisional, ya que el beneficiario tiene que conseguir apoyo adicional por otros medios.

- Desarrollo de programas, incluidos proyectos especiales, fondos para propiciar o poner en marcha una actividad, ampliación de programas e incorporación de personal nuevo a la plantilla o cátedras.

- Investigación, incluidos estudios, experimentos y proyectos de demostración<sup>329</sup>.

---

<sup>327</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de norteamérica (y III)". Op. cit. p. X.

<sup>328</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de norteamérica (y III)". Op. cit. p. X.

<sup>329</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de Norteamérica (y III)". Op. cit. p. XI a XIII.

Existe un interés creciente tanto entre quienes conceden como entre los que buscan ayudas y van a emplear los dólares concedidos por las fundaciones o bien para equiparar donativos o como estímulo para crear su propia base financiera. Especialmente, algunas de las 100 organizaciones más importantes que conceden ayudas las limitan casi exclusivamente a estimular ayudas, entre ellas, la Kresge Foundation, incluida en esta edición del Índice<sup>330</sup>.

### POBLACIONES ESPECIALES

Las ayudas que apoyan, en general, instituciones que tienen en marcha programas para atender intereses públicos muy amplios no se incluyen como medidas para apoyar grupos especiales de la población aunque estos grupos objetivo se beneficien también indirectamente. Además, la categoría de niños y jóvenes no abarca ayudas de apoyo prestado en general a las escuelas elementales y secundarias, becas universitarias, ni organismos en general de carácter recreativo como la YMCA y YWCA dado que estas ayudas atienden un público más amplio que los niños y jóvenes.

La parte de las cantidades asignadas específicamente para niños y jóvenes ha llegado casi a duplicarse, durante los años 80. La financiación de los programas destinados a mujeres adultas y jóvenes disminuyó ligeramente en 1.986 y 1.987, pero durante el año del informe, recuperó su nivel de 1.985. Las asignaciones a los programas que atienden a la tercera edad han disminuido sólo ligeramente en los últimos años después de alcanzar el récord en 1.986. En cambio, las asignaciones a la categoría general de poblaciones minoritarias han aumentado continuamente.

La parte correspondiente a los dólares de ayuda destinados a prestar apoyo a la población negra alcanzó su nivel más elevado en los años 80. Sin embargo, esa cifra elevada quizá se deba a varias asignaciones de gran tamaño. La Ford Foundation concedió 6 millones de dólares al Fondo para la Defensa Legal y Enseñanza (NAACP) incorporados a los fondos y reservas permanentes para equiparar donativos. Además, la W. K. Kellogg Foundation contribuyó con 5,5 millones de dólares a la Tuskegee University para apoyar la educación continuada de adultos. Por último, la Ford Foundation concedió 5,1 millones de dólares al centro Mixto de Estudios Políticos para crear y reforzar su dotación patrimonial<sup>331</sup>.

---

<sup>330</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de Norteamérica (y III)". Op. cit. p. XIII.

<sup>331</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de Norteamérica (y III)". Op. cit. p. XIV.



## FUNDACIONES GRANDES Y PEQUEÑAS

Desde 1.980, el Centro de Fundaciones ha incluido el Índice de Ayudas a fundaciones. Las 100 fundaciones más importantes del país clasificadas según las ayudas totales concedidas lo que constituye la base estadística más constante para analizar las tendencias de las ayudas. Desde hace ocho años, tanto el número real como el grupo de las 100 entidades más importantes, incluidas año tras año, experimentaron ligeros cambios según la información disponible sobre las fundaciones que cumplen los requisitos.

En esta edición, las 100 más importantes declararon 23.347 un valor total de 2.230 millones de dólares. Las 100 fundaciones más importantes por el volumen de las ayudas concedidas abarcan 70 independientes, 9 comunitarias, 1 operativa y 20 patrocinadas por empresas.

En general, las fundaciones mayores suelen hacer hincapié en actividades de investigación y académicas que abarcan ciencias, ciencias sociales y educación universitaria en general y de forma más específica, investigación médica, tecnología, ciencias políticas, economía y antropología. Además suelen apoyar más enérgicamente las universidades, escuelas universitarias y escuelas posgraduadas, así como los hospitales, institutos de investigación y bibliotecas. En cambio, las más pequeñas suelen centrarse más en aspectos locales y dedican un porcentaje mayor a programas que atienden necesidades específicas comunitarias: programas de beneficencia general, asistencia sanitaria, asuntos comunitarios, programas culturales y educación primaria y secundaria. En consecuencia suelen apoyar intensamente los organismos que prestan servicios directos, las escuelas y escuelas universitarias tanto junior como comunitarias y los grupos culturales como museos y organizaciones de espectáculos artísticos<sup>332</sup>.

## DISTRIBUCION SEGUN EL TIPO DE FUNDACION

### A) SEGUN ACTIVIDAD Y TIPO DE BENEFICIARIOS:

#### A.1. independientes:

Representan la parte principal de fundaciones de la muestra del Índice (69,6%) así como el porcentaje más elevado tanto del

---

<sup>332</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de Norteamérica (y III)". Op. cit. p. XIV.

valor en dólares como del número de ayudas, según la información recibida<sup>333</sup>.

Abarcan desde fundaciones de carácter muy general con programas de ayudas a escala nacional hasta las fundaciones con fines especializados que limitan sus donaciones a una o varias áreas seleccionadas como pueden ser la investigación del cáncer o el desarrollo infantil.

Tanto la categoría sanitaria como la de beneficencia reciben la mayor parte de los dólares concedidos por las fundaciones independientes (21,6% y 25,2% respectivamente). El interés destacado de las fundaciones independientes en la categoría sanitaria, especialmente, las subcategorías de investigación y asistencia médicas, quizás tenga su origen, hasta cierto punto, en la incorporación a la Guía de grandes instituciones filantrópicas dedicadas a la actividad sanitaria: la Robert Wood Johnson Foundation, la Lucille P. Markey Charitable Trust, y la Henry J. Kaiser Family Foundation.

Asimismo, varias fundaciones importantes, por ejemplo, la John D. and Catherine T. MacArthur Foundation, la Edna McConnell Clark Foundation, y los fondos fiduciarios Pew Charitable Trusts administrados ahora conjuntamente, así como otros donantes importantes, conceden ayudas específicas para actividades sanitarias y médicas. En consecuencia, las fundaciones independientes proporcionan la mayor parte tanto de los dólares de ayudas como número de ayudas concedidas a institutos de investigación y la mayoría de las ayudas asignadas a hospitales y centro de asistencia médica.

Muestran también gran interés en los programas educativos y culturales y suministran el mayor porcentaje de estas ayudas en dólares a la categoría de ciencias sociales<sup>334</sup>.

#### A.2. Patrocinadas por empresas:

El Índice<sup>335</sup> abarca el 26 por ciento del total de las ayudas concedidas por fundaciones patrocinadas por empresas. Suelen conceder sus ayudas a campos relacionados con las

---

<sup>333</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de Norteam. (y III)". Op. cit. p. XVII.

<sup>334</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de Nort. (y III)". Op. cit. p. XXI.

<sup>335</sup>este análisis no pretende proporcionar una visión completa de las ayudas según tipo de fundación, pero proporciona, sin embargo, alguna información muy particular sobre las actividades de concesión de ayudas de los tres tipos principales de fundaciones.

actividades de la empresa o a las comunidades donde actúa la empresa matriz.

Destinaron el 22,2 por ciento de sus ayudas a la categoría de la enseñanza y el 18,3 por ciento de sus ayudas al área de la educación superior en general. Los programas científicos reciben algo más del 11 por cien de los dólares concedidos, lo que demuestra su interés en la tecnología e ingeniería. Además concedieron el 15,4 por ciento de sus ayudas para apoyar programas culturales.

Concedieron el porcentaje mayor de sus ayudas a la categoría de beneficencia y más de la mitad de esta cifra a la subcategoría de asuntos comunitarios que abarca programas de ayuda federal como los realizados por las intituciones United Way. En consecuencia, son las que más apoyan los fondos comunitarios, una clase de beneficiario formado casi exclusivamente por las instituciones United Way<sup>336</sup>.

### A.3. Comunitarias:

El Indice recoge el 34,7 por ciento de las ayudas concedidas por fundaciones comunitarias. Al compararlas con el número total de fundaciones, parecen incidir mucho en la muestra del Indice. Representan sólo el 2,6 por cien del número total de las fundaciones citadas en la Guía, pero en este análisis de las ayudas concedidas, las comunitarias representan el 12,9 por ciento de las organizaciones citadas que conceden ayudas. Dirigen sus ayudas casi exclusivamente a las necesidades de una comunidad o región específicas.

Hacen hincapié en la categoría de beneficencia y destinan el 39,5 por ciento de los dólares de ayudas a la categoría en conjunto y el 16 a la sub-categoría específica de beneficencia en general. Dado que concentran su atención a nivel local, destinan también un porcentaje importante de sus ayudas a la categoría de programas culturales y a las áreas específicas de sanidad pública, asistencia y tratamientos médicos, enseñanza primaria y secundaria, y a los asuntos comunitarios. Dado que concentran su interés principalmente en beneficiencia, destinan tanto en dólares como en número de ayudas, un porcentaje mayor, el 40,2 y el 46 por ciento, respectivamente, a los organismos que prestan servicios directos. Esto las distingue de las fundaciones en general que dedican más atención a las instituciones educativas. Las fundaciones comunitarias destinan también la

---

<sup>336</sup>Dado que el Indice de Ayudas no incluye las ayudas de una fundación a otra, no menciona el gran número de ayudas que las fundaciones patrocinadas por empresas conceden a las fundaciones comunitarias, sin embargo, el Centro reconoce este interés adicional de las fundaciones patrocinadas por empresas en los asuntos comunitarios. GARONZIK, ELAN. "Las Fundaciones en los EE.UU. (y III)". Op. cit. p. XVIII.

mayor parte de sus ayudas a escuelas y organismos de la Administración Pública lo que refleja de nuevo su preocupación por los asuntos sociales.

Las cantidades que las fundaciones comunitarias destinan al área cultural aumentaron del 16,2 por ciento indicado en la decimoséptima edición del Índice al 20,9 por ciento, según la información del año en curso. Este aumento puede achacarse en parte, a varias ayudas importantes que concedieron en el área de la cultura. La Fundación de Cleveland concedió al Cleveland Museum of Natural History 2,6 millones de dólares en la distribución principal de los Fondos Kahn y la Metropolitan Atlanta Community Foundation destinó 2,5 millones de dólares al Academy Theater<sup>337</sup>.

#### A.4. Fundaciones operativas

Sus donaciones se limitan principalmente a los programas administrados directamente por ellas mismas, representan la parte más pequeña de las fundaciones, en dólares de ayudas y número de ayudas concedidas, según la muestra del Índice, y no aparecen, por lo tanto, en este análisis<sup>338</sup>.

#### B) SEGUN TIPO DE FINANCIACION:

- Las fundaciones patrocinadas por empresas representan la mayor parte de los dólares concedidos como apoyo de forma continuada.

- Podemos comparar el 38,1 por ciento de los dólares concedidos por las fundaciones comunitarias para desarrollar programas con el 16,2 por ciento que suministran las fundaciones patrocinadas por empresas y el 34 por ciento de las fundaciones independientes.

- Las fundaciones independientes concedieron la mayor parte de los dólares de ayuda a la investigación (11,5%) y de apoyo al capital (17,1%).

El volumen total de los donativos recibidos por las fundaciones de la Guía (o sea, aumentos de las dotaciones) aumentaron continuamente desde 1.972 a 1.985, en dólares actuales, aunque el valor de los donativos disminuyó

---

<sup>337</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de Nort. (y III)". Op. cit. p. XVIII.

<sup>338</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los EE.UU. de Norteam. (y III)". Op. cit. p. XVII.

drásticamente en dólares reales, entre 1.977 y 1.981, debido a las tasas elevadas de inflación<sup>339</sup>. Desde 1.983 a 1.985, los donativos recibidos aumentaron el porcentaje sin precedentes del 66 por ciento en dólares constantes y el 79 en dólares actuales lo que superó la tasa de crecimiento tanto de los activos como de las ayudas totales concedidas. Varios factores contribuyeron a este crecimiento:

- el aumento experimentado por el número de fundaciones creadas en los años 80,

- las grandes herencias recibidas después del fallecimiento del donante, y

- el aumento de los donativos de donantes vivos cuyo patrimonio aumentó al hacerlo la bolsa.

En relación con las fundaciones que suministraron información fiscal de 1.986 incluida en la Undécima Edición, los incentivos que impulsaron grandes donativos por parte de los donantes, a finales de año, llegaron a ser muy intensos antes de la reducción de las tarifas fiscales de la Ley de Reforma Fiscal<sup>340</sup>.

En 1.987, los donativos recibidos por las fundaciones sumaron 3.700 millones de dólares, cantidad casi igual a la cifra récord conseguida dos años antes en dólares actuales aunque acusaba una caída del 6 por ciento en dólares reales.

Dado que las cifras de la Guía:

- a) miden los donativos recibidos durante el año más reciente del que tenemos información (en el caso de la mayoría de las fundaciones de la edición actual, puede ser 1.987 ó 1.988), resulta difícil señalar el nivel de los donativos recibidos en 1.986,

- b) no distinguen entre las herencias incorporadas a las dotaciones y los donativos aportados por donantes vivos, el análisis resulta aún más complicado.

Sin embargo, al examinar las cifras anuales de más de 25.000 fundaciones que conceden ayudas, salta a la vista que los donativos recibidos por las fundaciones alcanzaron su valor máximo en 1.986, al superar el nivel de 5.000 millones de

---

<sup>339</sup>Para más datos sobre causas de la desaparición de muchas organizaciones no lucrativas después de 1.981 y sobre vulnerabilidad financiera de las mismas, consultar C.F. CHANG & H.P. TUCKMAN. "Financial Volnerability and Atrition as Measures of Nonprofit Performance". *Annals of Public and Coop. Economics*, nº 4, 1.991, p. 655-672.

<sup>340</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. (II) p. VI.

dólares. Esto parece corroborar que los donantes acaudalados que habían conseguido plusvalías importantes en la bolsa alcista de 1.985 y 1.986 aprovecharon las oportunidades para desgravar mediante donaciones con fines caritativos antes de terminar 1.986 cuando aún regían los tipos de IRPF más elevados<sup>341</sup>.

#### B.1. FUNDACIONES INDEPENDIENTES:

Abarcan más del 81 por ciento de todas las indicadas en la Guía y representan el 84,5 por cien del total de los activos y el 72,8 por ciento del total de las ayudas concedidas por las fundaciones de la Guía<sup>342</sup>.

##### Datos de crecimiento:

##### - activos:

\* 1.975-81: incremento de 16.000 millones en dólares actuales y disminución de 609 millones en dólares constantes<sup>343</sup>.

\* 1.981-83: incremento,

\* 1.983-85: aumentos destacados,

\* 1.985-87: sigue la tendencia, aunque menor.

Desde 1.981, casi el 118 por ciento de incremento (\$48.900 millones actuales) y más del 74 por ciento (\$11.300 constantes).

A pesar de estos aumentos, el valor de los activos en dólares constantes alcanza solamente el 68 por ciento por encima de los niveles de 1.975 mientras que, durante el mismo período, el número de fundaciones independientes de la Guía aumento el 136 por cien<sup>344</sup>.

El crecimiento de casi 15.000 millones de dólares de los activos de las fundaciones independientes desde 1.985 queda muy por debajo de los 23.000 millones de dólares agregados a los activos desde 1.983-85 y abarca más de 4.000 millones de dólares (casi el 27%) propiedad de las 1.463 fundaciones independientes

---

<sup>341</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)", op. cit. p. VI y VII.

<sup>342</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. VII.

<sup>343</sup>Dólares constantes de 1967=\$1.00; 1.975=\$,62; 1977=\$,551; 1979=\$,46; 1981=\$,367; 1983=\$,335; 1985=\$,310; 1987=\$,294.

<sup>344</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. VII.

que han conseguido ahora su inclusión en la Guía. El crecimiento restante continúa reflejando los aumentos sin precedentes de los valores bursátiles durante 1.986 y principios de 1.987 y en el caso de varias de las mayores fundaciones, la recuperación de la bolsa al terminar 1.988. En consecuencia, 127 fundaciones independientes (2,4%) poseen actualmente activos de 100 millones de dólares o más y conjuntamente, poseen aproximadamente la mitad de los casi 107.000 millones de dólares de activos declarados por todas las fundaciones de la Guía. El crecimiento acumulado de los activos de las fundaciones independientes durante el período bianual suele encubrir la tendencia sesgada de las Pérdidas y Ganancias reflejadas durante el período 1.987-88. Las fundaciones independientes cuyos ejercicios terminaban a mediados de 1.987 indicaron ganancias elevadas desde 1.986 a 1.987 y a continuación, pérdidas drásticas desde mediados de 1.987 hasta 1.988, mientras que aquellas cuyos ejercicios se ajustan al año natural mostraron un crecimiento escaso o nulo desde 1.986 a 1.987 y luego, aumentos, entre 1.987 y 1.988.

La clasificación de las fundaciones más importantes varió ligeramente debido a las pautas individuales de crecimiento. Las fusiones y la consolidación administrativa de fundaciones relacionadas por lazos familiares han originado fundaciones más grandes. Los Pew Charitable Trusts, aunque consideradas legalmente todavía siete instituciones separadas, funcionan como una sola y el mismo grupo de directivos y consejeros concede las ayudas. Estas fundaciones cuyos activos superaban 2.500 millones de dólares al terminar 1.988, ocupan el cuarto lugar entre las fundaciones más importantes por sus activos<sup>345</sup>.

El volumen total de las ayudas concedidas por las fundaciones independientes aumentó drásticamente desde 1.979 a 1.981, tanto en dólares actuales como constantes. La tasa de crecimiento del total de las ayudas concedidas superó con mucho la tasa de crecimiento de los activos en esta época. En 1.981, el volumen total de las ayudas pagadas por las fundaciones independientes representó el 6,2 por ciento del valor de sus activos (no incluye los gastos administrativos ni otras distribuciones autorizadas). Desde 1.981 a 1.985, el total de las ayudas concedidas, expresadas en porcentaje de los activos, disminuyó gradualmente hasta el 4,9 por ciento y volvió a subir, en 1.987, hasta el 5,1. Durante el mismo período, el aumento de casi 49.000 millones de dólares que experimentó la base estabilizada de los activos ha hecho crecer mucho la capacidad de las fundaciones para conceder ayudas.

Desde 1.981 a 1.987, el total de las ayudas anuales concedidas por las fundaciones independientes aumentó en 2.000 millones de dólares en dólares actuales y casi 410 millones en dólares constantes. La tasa mayor de crecimiento se registró en 1.983-85 y descendió ligeramente durante los últimos dos años en

---

<sup>345</sup>RENZ Y FENCZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. VIII.

que el total de ayudas concedidas aumentó en 896.400.000, en dólares actuales, y 204 millones, en dólares reales; el segundo aumento en importancia hasta la fecha en dólares constantes. En 1.987, la tasa de crecimiento del total de las ayudas concedidas superó por primera vez desde 1.981 la tasa de crecimiento de los activos. Al incorporar a esta Guía más de 1.400 fundaciones independientes, dio lugar a que aumentase mucho la participación en el crecimiento del total de las ayudas concedidas -más de un tercio- por las fundaciones independientes desde 1.985 a 1.987.

Por su parte recibieron 2.000 millones de dólares de donativos o aportaciones a las dotaciones durante 1.987/88, pero esta cantidad es inferior a los 2.400 millones de dólares de la cifra récord que declararon en 1.985/86. De dichos donativos \$948,7 millones los recibieron 30 fundaciones. Cada una recibió, por lo menos, donativos por valor de 10 millones de dólares. Podría decirse, probablemente, que los donativos recibidos durante los ejercicios que terminaron en diciembre de 1.986, o a principios o mediados de 1.987 tuvieron su origen en los mayores incentivos concedidos para la desgravación fiscal de las donaciones con fines caritativos<sup>346</sup>.

## B.2. FUNDACIONES PATROCINADAS POR EMPRESAS

Se sitúan entre las fundaciones privadas sujetas a las mismas normas y disposiciones que las aplicadas a fundaciones independientes.

Es preciso distinguir entre fundaciones patrocinadas por la empresas y las ayudas directas concedidas por las empresas, o los programas con aportaciones de las empresas que éstas administran. Los programas de ayuda directa utilizan exclusivamente fondos empresariales (aunque pueden y a menudo reciben aportaciones distintas a las monetarias, por ejemplo, locales, equipo, tiempo dedicado por el personal de la empresa y productos) y suelen seguir las alzas y bajas de las ganancias de la empresa. Las fundaciones patrocinadas por las empresas no sufren tanto los altos y bajos del ciclo de Pérdidas y Ganancias de la empresa.

Las empresas pueden utilizar sus fundaciones para dejar fondos en reserva los años que ganan más y utilizarlos más adelante para financiar sus donativos con fines caritativos al disminuir las ganancias de la empresa. Aunque, a menudo, la misma política general coordina y hasta el mismo personal administra el programa de ayudas concedidas tanto por la fundación como por el programa de ayudas directas de la empresa, las actividades son legalmente distintas ya que las normas que han de cumplir y la obligación de informar son diferentes. La Guía incluye las

---

<sup>346</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. VIII.



fundaciones patrocinadas por las empresas, pero no los programas de ayuda directa<sup>347</sup>.

La mayoría de las fundaciones patrocinadas por empresas poseen dotaciones relativamente pequeñas (el 38,5% poseen activos inferiores a \$1 millón) y como grupo representan solamente el 4,6 por ciento del total de los activos propiedad de las fundaciones citadas en la Guía.

La economía inflacionaria de los años 70 afectó menos en general a las fundaciones patrocinadas por empresas que a las independientes. Desde 1.975 a 1.979, el total de las ayudas aumentó casi el 80 por ciento en dólares actuales y más del 33 por ciento en dólares constantes, y el valor de sus activos aumentó el 23 por ciento en dólares constantes durante el mismo cuatrienio. Las aportaciones de las empresas matrices a sus fundaciones aumentaron también de forma espectacular durante este período superando 330 millones desde 1.975-79.

El crecimiento rápido disminuyó mucho después de 1.979. El clima empresarial al principio de los años 80, con el bache de la recesión y la recuperación lenta, fue menos propicio a la creación de fundaciones. A mediados de los años 80, las fundaciones empresariales más arraigadas sufrieron el descenso pronunciado de los precios del petróleo, las ganancias disminuyeron y arreció el vendaval de fusiones y adquisiciones. Los beneficios empresariales antes de impuestos disminuyeron el 34,5 por ciento al pasar de los 252.700 millones de dólares, cifra máxima alcanzada en 1.979, a los 169.600 millones de dólares en 1.982, su nivel más bajo desde 1.975. Desde 1.982 a 1.985, los beneficios empresariales antes de impuestos experimentaron cierta recuperación pero los 224.300 millones de dólares alcanzados fueron muy inferiores a los niveles máximos anteriores. Las aportaciones empresariales a sus fundaciones, desde 1.979 a 1.985, no reflejaron plenamente el impacto de estas pérdidas. Los donativos de las empresas matrices a sus fundaciones disminuyeron ligeramente en 1.981 pero, en 1.985, habían alcanzado su nivel más alto hasta la fecha (\$940.400.000). La inflación, sin embargo, se hizo sentir. En general, las empresas matrices aumentaron sus donativos a las fundaciones, desde 1.979 a 1.985, en el 85 por ciento (\$431.700.000) en dólares actuales, al transformar en dólares constantes, los donativos aumentaron en 57,5 millones, solamente, o sea, el 25 por ciento aproximadamente. La mayor parte del crecimiento real tuvo lugar desde 1.983 a 1.985 cuando los donativos crecieron por encima del 41 por ciento en dólares constantes.

La reestructuración de la industria americana, iniciada a principios de la década, continuó durante 1.986 y 1.987. Durante este período, las empresas del sector de la energía y algunos otros sectores experimentaron pérdidas continuadas aunque la

---

<sup>347</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. IX.

industria, en su conjunto, consiguió ganancias impresionantes. Las ganancias empresariales antes de impuestos que llegaron a 276.600 millones de dólares superaron la marca anterior de 1.979 que era de 19.500 millones.

Según los cálculos anuales recopilados por la Comisión de la Confereancias y el Consejo de Ayuda Financiera a la Enseñanza, las ayudas empresariales concedidas por la mayoría de las inbdustrias no aumentaron al mismo ritmo de las ganancias empresariales superiores en fechas recientes. En consecuencia, el porcentaje de las ganancias antes de impuestos que las empresas contribuyeron a fines caritativos disminuyó desde el 1,97 por ciento de 1.985, el mayor nivel alcanzado hasta el momento, hasta 1,66, en 1.987.

Las aportaciones empresariales a las fundaciones de la Guía mostraron un descenso importante en la tasa de crecimiento desde 1.985 a 1.987 a pesar de un aumento en el número de fundaciones patrocinadas por las empresas citadas en la Duodécima Edición. Durante el período bianual, las aportaciones empresariales a las fundaciones de la Guía aumentaron el 245,6 millones, en dólares actuales, y 57,2 millones, en dólares constantes. Este descenso equivale casi a la mitad de la tasa del crecimiento declarado desde 1.983 a 1.985. La mayor del aumento (\$197,3 millones) consiste en las aportaciones de fundaciones incluidas en la Duodécima Edición. A pesar de la tasa menor de crecimiento, los donativos de las empresas a sus fundaciones superaron 1.000 millones de dólares por primera vez en su historia<sup>348</sup>.

Citamos a continuación las empresas que hicieron grandes aportaciones a sus fundaciones en 1.987: Procter & Gamble Companies (\$43 millones); Minnesota Mining and Manufacturing Co. (\$42,9 millones), y Hallmarck Cards, Inc. (\$33 millones). en conjunto, 26 empresas aportaron por lo menos 10 millones de dólares cada una a sus fundaciones en 1.987 o 1.988, cifra superior a las 17 empresas de 1.985. Este grupo incluía varias empresas de fabricación, e indica que aumentaron las ganancias del sector.

El volumen total de las ayudas conseguidas por fundaciones patrocinadas por empresas, mediante becas, ayudas y donativos equiparados a los de los empleados, han aumentado continuamente durante los años 80 a pesar de períodos en que disminuyeron las ganancias empresariales. Desde 1.979 hasta 1.987, el total de las ayudas de las fundaciones empresariales en la Guía aumentó 816 millones en dólares actuales y 167 millones en dólares constantes y el aumento más importante se registró en 1.981<sup>349</sup>.

---

<sup>348</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. X.

<sup>349</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. X.

El tamaño promedio de los activos propiedad de las fundaciones patrocinadas por empresas ha crecido en los años 80 lo que muestra, en parte, el impacto de la inflación sobre los activos. Mientras que casi el 81 por ciento de las fundaciones patrocinadas por las empresas que menciona la Guía poseían activos inferiores a 5 millones de dólares en 1.983, esa participación descendió al 74 por ciento en 1.987. En 1983, sólo siete fundaciones patrocinadas por empresas poseían activos de 50 millones de dólares o más mientras que, en 1987, 13 fundaciones superaban esa cifra. Las cuatro fundaciones patrocinadas por empresas cuyos activos superan 100 millones de dólares abarcan Alcoa Foundation, General Motors Foundation, AT & T Foundation y Prudential Foundation.

La volátil economía de los años 80 combinada con la liberalización, fusiones y adquisiciones, y el crecimiento de industrias nuevas, ha cambiado el aspecto de la filantropía empresarial. Las empresas en el campo de la energía -durante mucho tiempo las abanderadas de la filantropía empresarial- redujeron drásticamente las aportaciones presupuestadas a mediados de los años 80, al disminuir las ganancias y aún no han superado ese bache. Las empresas petrolíferas patrocinan cinco de las 12 fundaciones empresariales más grandes, al clasificarlas según el tamaño del total de las ayudas concedidas. Desde 1.983 a 1.987, cuatro de cada cinco fundaciones, o bien redujeron, o no aumentaron los presupuestos anuales de ayudas. La Fundación ARCO, la más importante anteriormente por el volumen de ayudas empresariales concedidas, redujo sus presupuestos de ayudas en más de 27 millones de dólares desde 1.984 a 1987; en 1.988, la empresa contribuyó casi 20 millones de dólares a la fundación y las ayudas aumentaron ligeramente hasta 14 millones de dólares, pero esta cifra resulta muy inferior a los 36 millones de ayudas concedidas en 1.984<sup>350</sup>.

Según los datos más recientes del Centro las empresas vuelven a interesarse por la creación de fundaciones desde mediados de los años 80 y destaca el interés de industrias de servicios. La Fundación AT & T, creada en 1.984 en Nueva York, ocupa el primer lugar entre las patrocinadas por empresas al clasificarlas según el volumen total de ayudas concedidas. El presupuesto de ayudas concedidas por la fundación -\$30,3 millones en 1.988- no ha sufrido un aumento real desde 1.986, lo que indica cierta ralentización del crecimiento de los donativos de la empresa. El funcionamiento en 1.984 de AT&T en siete empresas regionales de explotación ha impulsado el crecimiento de un grupo nuevo de fundaciones creadas por la industria de las telecomunicaciones. Cinco fundaciones "Baby Bell" consiguieron entrar en la Undécima Edición incluida la Southwestern Bell Foundation, creada en 1.987; BellSouth Foundation, creada en 1.986, en Georgia; y la NYNEX Foundation, creada en 1.985, en

---

<sup>350</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. XII.

Nueva York. Además, el competidor de AT&T, MCI, ha creado una fundación que esta Edición cita por primera vez.

Hay 174 fundaciones patrocinadas por empresas que han conseguido por primera vez la inclusión en la Guía, cifra superior a las 95 de la Undécima Edición, lo que muestra un aumento del 72,6 por ciento. El crecimiento reciente puede achacarse tanto al mayor número de fundaciones creadas por empresas de servicios que abarcan las compañías de gas y electricidad, bancos, empresas de servicios financieros, compañías de seguros, actividades de ventas y empresas de telecomunicaciones y la apreciación del valor de los activos para compensar la inflación. En conjunto, veintitrés fundaciones empresariales incluidas por primera vez en la Guía concedieron ayudas que superan el millón de dólares. Este grupo incluía cinco fundaciones de empresas de gas y electricidad, creadas todas ellas entre 1.984 y 1.986; cuatro de empresas de servicios financieros o bancos y las tres del sector de telecomunicaciones<sup>351</sup>.

La tasa de creación de fundaciones quedó, en parte, neutralizada por las desaparecidas a causa de pérdidas empresariales, reestructuraciones internas y la constante de fusiones y adquisiciones. La tasa de fundaciones patrocinadas por empresas que han desaparecido, calculada inferior al 5 por ciento, muestra en realidad, un ligero descenso desde 1.985 a 1.987. La Duodécima Edición ya no incluye 44 de ellas: siete no cumplieron los criterios de fiscalidad y 37 ya no funcionan o se fusionaron con otras, al hacerlo sus empresas. Estas fusiones han influido mucho sobre las ayudas con fines caritativos. Entre las fundaciones empresariales que la Guía eliminó desde 1.987, debido a las fusiones de empresas, tenemos la Sperry Corporation Foundation cuya empresa matriz se fusionó con Burroughs Corporation para formar Unisys; Centerre Ban N. A. Charitable Trust, al pasar la empresa matriz a Boatmen's Bancshares; Midland Ross Foundation, debido a la venta de Midland-Ross Corporation a BL Industries; la Scott Fetzer Foundation, debido a la fusión de Scott Fetzer Company y Berkshire Hathaway, Inc.; y la State-Record Company Foundation, debido a la venta de Columbia Newspapers a Knight-Ridder<sup>352</sup>.

### B.3. FUNDACIONES COMUNITARIAS

Aunque representan todavía una parte relativamente pequeña de todas las citadas en la Guía (175, o sea, el 2,6%), han crecido continuamente desde 1.972. La tasa de crecimiento de las fundaciones que cumplen los requisitos de la Guía alcanzó el

---

<sup>351</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. XIII.

<sup>352</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. XIV.

nivel máximo entre 1.981-83, cuando el Consejo de Fundaciones fomentó activamente la creación de fundaciones comunitarias nuevas y debido a los programas especiales para equiparar donativos que la C.S. Mott Foundation, la Ford Foundation y otras entidades importantes pusieron en marcha; el donativo de 264,6 millones de dólares de la Leonard and Beryl Buck Foundation a la San Francisco Foundation, en 1.979, aumentó sobremanera los activos de dicha fundación así como el total de activos de las fundaciones comunitarias. Después del litigio prolongado, originado por la impugnación de las limitaciones geográficas del Buck Trust, los tribunales de California apoyaron a los donantes que deseaban invertir los fondos en beneficio de los residentes del Condado Marin de California y ordenaron que los activos del Buck Trust, calculados en 447 millones de dólares en 1.986, se transmitiesen a la Marin Community Foundation, que acababa de nacer. Durante la reestructuración, las ayudas combinadas de las dos fundaciones descendieron el 35 por ciento. A mediados de 1.988, las ayudas desembolsadas se habían recuperado hasta cierto punto pero aún quedaban casi 6 millones de dólares por debajo de los niveles de 1.985. Los activos de ambas fundaciones disminuyeron ligeramente desde mediados de 1.987 hasta mediados de 1.988 y reflejaron el desplome del valor de los títulos bursátiles durante dicho período de doce meses<sup>353</sup>.

Los activos combinados de las fundaciones comunitarias desde 1.975 han aumentado más de \$3.700 millones en dólares actuales o casi el doble, en dólares constantes. El período de 1.983-85 presentó el mayor incremento, tanto en dólares constantes como actuales, dado que el valor de los activos aumentó en 1.250 millones de dólares. La inflación de los valores bursátiles, el crecimiento de las cantidades recibidas de donantes y la creación de algunas fundaciones nuevas aumentaron el número de fundaciones comunitarias citadas en la Guía en más del 19 por ciento durante ese período de dos años. La tasa de crecimiento descendió mucho desde 1.985 a 1.987, tanto por el número de entidades agregadas a la Guía como debido al crecimiento del volumen de los activos. En dólares constantes, los activos experimentaron su tasa más baja de aumento desde 1.981.

La mayor parte del crecimiento de los activos, que sumaron 821 millones en dólares actuales, se debía a las aportaciones a las dotaciones o al valor añadido de las inversiones de las incorporadas anteriormente a la Guía, especialmente de las más importantes. Desde 1.986 hasta 1.988, el valor de los activos de la New York Community Trust, la fundación comunitaria más importante, tanto por sus activos como por las ayudas concedidas, creció por encima de 107 millones de dólares. Los activos de la Cleveland Foundation aumentaron casi 84 millones; los de la Minneapolis Foundation pasaron de menos de 46 millones a 106

---

<sup>353</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. XIV.

millones de dólares y subió al décimo lugar entre las fundaciones comunitarias más importantes<sup>354</sup>.

Casi el 45 por ciento de las fundaciones comunitarias citadas en la Guía (que incluyen 19 de las 20 que cumplen ahora los requisitos de la Guía) poseen activos inferiores a 5 millones de dólares, o sea, un descenso del 57,5 por ciento, en 1.983. Desde 1.985 a 1.987, el número de fundaciones comunitarias cuyos activos iban desde 10 millones a 25 millones de dólares aumentaron de 24 a 31. Sólo 21 fundaciones comunitarias poseen activos superiores a 50 millones de dólares, pero este grupo representa más del 72 por ciento de los activos y el 69 por cien de las ayudas totales concedidas por fundaciones comunitarias<sup>355</sup>.

El volumen total de ayudas concedidas por fundaciones comunitarias desde 1.975 a 1.978 aumentó en \$311,7 millones en dólares actuales. Aunque las dos fundaciones del Area de la Bahía de San Francisco, citadas anteriormente, redujeron las ayudas concedidas, el volumen de las ayudas concedidas por las fundaciones comunitarias aumentó en 85,3 millones en dólares actuales, durante los dos años anteriores. La tasa de aumento del total de ayudas concedidas supera con mucho la tasa de aumento de los activos. En dólares actuales, el volumen total de las ayudas supera en el 4 por cien aproximadamente los donativos recibidos durante 1.987/88; dos años antes, las aportaciones de los donantes habían superado las ayudas concedidas en más del 17 por cien. El volumen total de ayudas, en porcentaje de los activos, igualó el 7,9 por ciento de 1.987, porcentaje superior al 7,4 de 1.985. La relación entre ayudas concedidas y activos de las fundaciones comunitarias ha disminuido ligeramente desde los primeros años de la década de los 80, lo que refleja en parte el crecimiento sin precedentes de las carteras de inversiones en poder de las fundaciones y los donativos recibidos durante 1.985/86.

Los donativos recibidos por las fundaciones comunitarias en 1.987, que llegaron a 367 millones de dólares, superaron la cifra record conseguida en 1.985. Seis fundaciones comunitarias recibieron donativos que superaron 10 millones de dólares y el total combinado sumó 106 millones de dólares o casi el 29 por ciento de todos los donativos recibidos por las fundaciones comunitarias. El volumen total en dólares de los donativos recibidos por las fundaciones más importantes, durante 1.987/88, fue inferior generalmente a los donativos recibidos en 1.985/86 y refleja tal vez el efecto de incentivos mayores para efectuar donativos que entraron en vigor a finales de 1.986<sup>356</sup>.

---

<sup>354</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. XIV.

<sup>355</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. XV.

<sup>356</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. XV.

Al contrario de las fundaciones independientes y patrocinadas por empresas, creadas generalmente con los fondos de un solo donante o familia, las comunitarias necesitan varios años para crear un conjunto básico de donantes. En consecuencia, las fundaciones comunitarias bien arraigadas reciben generalmente la mayor parte de los donativos. De los 367 millones de dólares aportados por donantes a las fundaciones comunitarias, en 1.987, sólo 14,5 millones son donativos recibidos por las fundaciones que la Guía incluye por primera vez. En realidad, sólo cuatro fundaciones comunitarias, incorporadas a la Duodécima Edición, recibieron donativos que superaron el millón de dólares<sup>357</sup>.

#### B.4. FUNDACIONES OPERATIVAS:

La legislación fiscal considera que son fundaciones privadas que gastan o utilizan parte importante de sus ingresos netos regularizados para prestar directamente servicios de enseñanza, caritativos o religiosos, que constituyen el fin para el que se crearon en vez de conceder ayudas a otras organizaciones para conseguir los mismos fines. Han de cumplir muchas de las limitaciones y disposiciones aplicables a las fundaciones privadas que conceden ayudas pero, debido al carácter especial de sus actividades y los servicios directos que prestan al público el código fiscal les concede ciertas ventajas, como son límites más altos de desgravación concedidos por las aportaciones con fines caritativos, niveles mínimos más bajos de inversiones obligatorias en ayudas y situación más favorable de beneficiario, al compararlas con las normas aplicables a las fundaciones privadas que conceden ayudas<sup>358</sup>.

La Guía considera que solamente 153 fundaciones operativas, o sea, el 6 por ciento del número total de Fundaciones operativas en funcionamiento, cumple las normas para su inclusión que combinan el tamaño de sus activos y el nivel de sus actividades externas de concesión de ayudas. Las 153 fundaciones representan casi el 60 por ciento de los activos y el 35 de los gastos de todas las fundaciones operativas a escala nacional. Las características tan singulares de las ayudas concedidas por las fundaciones operativas citadas en la Guía complican aún más el análisis para extraer conclusiones sobre el carácter de todas ellas, al fundarse en el número relativamente pequeño de las citadas en la Guía.

Las fundaciones operativas representan el 2 por ciento solamente de todas las citadas y menos del 2 por ciento del total de las ayudas concedidas, pero poseen el 6 por cien de los activos de las fundaciones citadas en la Guía. La definición del

---

<sup>357</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (II)". Op. cit. p. XVI.

<sup>358</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. I.

volumen total de ayudas concedidas según la Guía es distinta de la definición de cantidades que se citan en la Guía y esto explica la relación tan baja entre el total de las ayudas concedidas y los activos de las fundaciones operativas. Para mayor coherencia de las comparaciones entre fundaciones operativas y otras de la Guía que conceden ayudas, las cifras del total de ayudas concedidas abarcan las ayudas, becas y demás importes citados por las fundaciones como "Ayudas y aportaciones pagadas". El volumen total de ayudas concedidas no incluye los gastos administrativos de los programas realizados directamente por las fundaciones. En 1.987, las fundaciones operativas desembolsaron 88 millones de dólares en ayudas concedidas, mientras que invirtieron más de 196 millones en administración de los programas realizados<sup>359</sup>.

La fundación operativa más grande citada en la Guía, la J. Paul Getty Trust, surgió en 1.953, en California, con el objeto principal de mantener en funcionamiento un museo de bellas artes. En 1.982, recibió un donativo de 1200 millones de dólares de la herencia de J. Paul Getty y ahora ocupa el segundo lugar entre las fundaciones privadas más importantes del país. En 1.988 desembolsó casi 137 millones de dólares en la administración de los siete principales programas que ejecuta: el Museo J. Paul Getty; el Centro Getty sobre Historia del Arte y las Letras; el Centro Getty sobre Enseñanza de las Bellas Artes; el Instituto Conservatorio Getty; el Programa Getty de Información sobre la Historia del Arte; el Instituto de Gestión de Museos y el Programa de las Artes en el cine. Este programa lo realiza conjuntamente con el Metropolitan Museum of Art.

Además, cada año desde 1.948, este Fondo Fiduciario ha invertido en el programa de ayudas Getty una fracción del 1% del valor en venta de su dotación. En 1.988, las ayudas y aportaciones sumaron casi 13 millones de dólares. Un aumento de cuatro veces en el importe de las ayudas respecto de 1.986. Una plantilla de siete personas administra, pero sin depender del fondo fiduciario, el programa de ayudas.

La Annie E. Casey Foundation, creada en Connecticut en 1.948, aumentó el valor de los activos de 189 millones de dólares en 1.985, y 460,6 millones en 1.987, debido a los donativos de la herencia del donante y ocupa ahora el segundo puesto entre las fundaciones operativas por tamaño de activos. En 1988, la fundación inició un plan quinquenal, el proyecto "New Futures", por valor de 50 millones de dólares, que ayuda a ciudades seleccionadas para desarrollar programas sobre empleo juvenil, embarazos de adolescentes, y estudiantes que abandonan la escuela secundaria. Conjuntamente con este programa, administrado por la

---

<sup>359</sup>GARONZIK, ELAN. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. II.



Fundación se concederán ayudas a largo plazo a algunos Estados para desarrollar un sistema modelo de beneficencia infantil<sup>360</sup>.

---

<sup>360</sup>RENZ Y FECZKO. "Las fundaciones en los... (y III)". Op. cit. p. II.

## 7.8. PRINCIPIOS CONTABLES

En lo que se refiere al sector no lucrativo, el desarrollo de principios contables ha sido mucho mayor en las dos últimas décadas, debido principalmente a la creciente importancia que este sector tiene en la sociedad. Davidson y Weil establecen la siguiente cronología a título de ejemplo:

- entre 1.972 y 1.974 el American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos), AICPA publicó tres guías para la auditoría de industrias dirigidas a tres segmentos del sector no lucrativo: hospitales, universidades y organizaciones voluntarias de salud y bienestar público.

- En 1.974, el Accounting Advisory Committee (Comité de Asesoría Contable) de la Filer Commission hizo una serie de recomendaciones que incluían la adopción y aplicación de un grupo único de principios contables por parte de todas las organizaciones no lucrativas. Ambas se relacionan más bien con los principios de la contabilidad general que con los de la contabilidad de costos.

- En 1.977 el AICPA distribuyó un borrador de trabajo que contenía una propuesta de principios contables aplicables a todas las organizaciones no lucrativas no incluidas en las tres guías de auditoría publicadas. Este documento se duplicará como un "Estado de situación" dirigido a la Financial Accounting Standards Board.

El trabajo lo hizo un equipo de trabajo, el Subcomité de Organizaciones no Lucrativas (Nonporfit Organizations Subcommittee), que publicó ese informe. El Subcomité recibió y revisó unas 300 propuestas individuales y de organizaciones al informe. En abril de 1.978 se publicó un informe con revisiones al original<sup>361</sup>.

Además de los esfuerzos iniciados por la profesión contable, existe cierto número de organizaciones a nivel nacional cada una de las cuales representa un sector de la comunidad no lucrativa que ha trabajado en la elaboración de principios y sistemas contables y de mantenimiento de registros para su área no lucrativa en particular. Sin embargo, lo mismo que con las guías de auditoría, los principios contables y los formatos de informes de estos grupos varían en forma considerable y, de hecho, en algunas de sus publicaciones se recomiendan principios diferentes para operaciones que, en lo esencial, son básicamente iguales<sup>362</sup>."

---

<sup>361</sup>WEINSTEIN, EDWARD A. "Forging nonprofit...", op. cit. p. 1.005.

<sup>362</sup>DAVIDSON Y WEIL. "Manual de...", op. cit. p. 25.3.

Porqué no se habían redactado esas reglas antes. En parte, porque en la contabilidad de empresas comerciales se había centrado la atención. Además, el área no lucrativa no estaba suficientemente reconocida como para justificar la atención y no se pensaba que pudieran ocurrir abusos significativos o que estuvieran ocurriendo. Al menos, la necesidad no era aparente y las prioridades eran pequeñas<sup>363</sup>.

La AICPA publicó:

- en 1.972 una Guía de Auditoría de Hospitales,
- en 1.973 unas Guías de Auditoría para Colegios y Hospitales,
- en 1.974 una Guía de Auditoría para Organizaciones Voluntarias de Salud y Bienestar<sup>364</sup>.

Las Entidades No Lucrativas americanas obtenían sus fondos hasta los años 50, casi exclusivamente de aportaciones benéficas de individuos ricos, después de esa época también el gobierno las ha apoyado. Se hace necesario un cambio en su contabilidad. Cuando obtenían financiación de fuentes privadas podían mantener un pequeño anonimato; la llegada del apoyo público desarrolló la necesidad de un determinado tipo de publicidad<sup>365</sup>.

#### Áreas significativas destacadas por el Subcomité del AICPA<sup>366</sup>:

1) CONTABILIDAD DE FONDOS: es fundamentalmente un mecanismo presupuestario que comprende un "self-balancing fund" de activos. Se diferencian los fondos restringidos de los no restringidos, o sea, aquellos que deben cumplir lo estipulado por el donante. Este tipo de contabilidad se ha desarrollado de forma tal que aquellos que dirigen organizaciones no lucrativas pueden usar su propio criterio y hacerla oscura y confusa, y ello se debe a que la profesión contable ha descuidado mucho el desarrollo de principios contables en el sector no lucrativo. El Subcomité manifestó su preferencia por una presentación de los totales de todos los grupos de fondos. Los fondos servirán como una información de detalle acerca de la información consolidada.

2) ADICIONES DE CAPITAL: son aquellos items que incluyendo donaciones, cesiones y legados restringidos tanto de forma permanente como temporal, como partes externas a la organización para creación, planta/instalación y fondos de préstamo.

---

<sup>363</sup>WEINSTEIN, EDWARD A. "Forging nonprofit...", op. cit. p. 1.005.

<sup>364</sup>WEINSTEIN, EDWARD A. "Forging nonprofit...", op. cit. p. 1.005.

<sup>365</sup>WEINSTEIN, EDWARD A. "Forging nonprofit...". Op. cit. p. 1.007.

<sup>366</sup>WEINSTEIN, EDWARD A. "Forging nonprofit...", op. cit. p. 1.008 a 1.015.

El problema está en si se consideran como capital o como un ingreso que incrementa el superávit (excess line). Se optó por separarlos.

3) FONDOS RESTRINGIDOS: (siempre que no se consideren adición de capital). Son fondos donados para un propósito específico, generalmente durante un período limitado de tiempo. Las restricciones externas impuestas usualmente recogen declaraciones escritas expresadas en un lenguaje restrictivo por una parte hacia la otra. El problema de estos fondos está en que se emplean como excusa para que parezca que la entidad no tiene fondos, está siempre rozando la quiebra. Parecería lógico que los dólares de una determinada fuente, una vez gastados, dejaban de ser un fondo restringido y los fondos restantes (el exceso) eran libres. Es algo así como un concepto "first-in, first-out".

El Subcomité optó por considerar los fondos restringidos como ingresos diferidos hasta que el evento económico requerido por la restricción hubiera ocurrido.

4) CAPITALIZACION DE ACTIVOS Y DEPRECIACION: El Subcomité decidió que las organizaciones no lucrativas pudieran capitalizar los bienes de capital donados o adquiridos, lo contrario no parece razonable. Sin embargo, la decisión de depreciación era mucho más difícil que la de capitalizar activos.

Sin lograr unanimidad en el tema, el Comité estableció que si bien la depreciación se puede distinguir de muchos otros elementos de coste en los que no se requiere desembolso efectivo equivalente, el reconocimiento de la depreciación como un coste no es opcional. Los bienes utilizados en prestar servicios son tanto valorables como fungibles. Reconoció que la comparabilidad de los estados financieros y los resultados de las operaciones se verían afectados si no se cargaban las depreciaciones por parte de las organizaciones que tuvieran bienes. Si bien consideró que algunos activos que no se gastan: señales, monumentos, catedrales o tesoros históricos, no necesitaban ser depreciados.

5) FONDOS DE MUSEO: El Subcomité ante la dificultad de contabilizar las colecciones, en sentido financiero, optó por concluir que no era necesario contabilizarlas, porque era mayor el coste de la valoración (en base a registros de seguros, coste, valor de donación, etc) que el beneficio de la misma, aunque animaba a los Museos a hacerlo si era posible. Deberían incluirse en el balance de la organización y especificarse en alguno de los estados financieros. Las entradas y salidas del período se contabilizarán en base al coste o al valor contribuido.

6) DONACION DE SERVICIOS: Aunque el Subcomité no pretendía contabilizarlas y valorarlas, existían casos en que la contabilización es apropiada; no así, cuando se trate de servicios en beneficio de los miembros de la organización. No

especifica esos casos, aunque sí las condiciones para reconocerse:

a) servicios significativos y esenciales para la organización que deberían realizarse con personal asalariado en caso de no disponer de voluntarios,

b) la organización controla el empleo y las tareas del donante,

c) la organización tiene bases claramente mensurables para conocer la cantidad a registrar.

7) INVERSIONES: deben expresarse por su valor de mercado, las pérdidas y las ganancias no realizadas se recogerán e informarán de la misma forma que aquellas realizadas.

El borrador del AICPA se revisó y se publicó de nuevo en Febrero de 1.979, con ciertas variaciones<sup>367</sup>:

1) CONCESIONES A LOS GRUPOS MAS PEQUEÑOS: a los que se les exigirá el sostenimiento de libros y registros en una base acumulativa de contabilidad.

2) ENFATIZAR LA NECESIDAD DE RECURSOS FINANCIEROS ADECUADOS: aunque la obtención de beneficios no es el objetivo de una entidad no lucrativa, tiene que lograr estabilidad financiera. O sea, tener suficientes recursos financieros para llevar a cabo los objetivos principales. Los estados financieros de tales organizaciones deberían ayudar a sus lectores "a evaluar la capacidad de la organización para llevar a cabo sus objetivos fiscales". Se expresó diciendo que las entidades no lucrativas sólo pueden sobrevivir si tienen apoyo, ingresos y otras aportaciones en cantidad igual o superior a sus gastos. Esta medida es un importante indicador de la salud financiera y es por tanto de interés para la dirección, los miembros del Gobierno, los donantes, beneficiarios y otros usuarios de los estados financieros.

3) EXENCION PARA GRUPOS RELIGIOSOS DE CIERTOS REQUISITOS.

4) LLEVANZA TOTAL DE LAS INVERSIONES, tanto de renta fija como de variable: Se permite a las organizaciones no lucrativas, la opción de llevar dos depósitos de inversiones, uno a precio de mercado y otro no. Cada depósito se valorará al precio inferior entre el de coste y el de mercado (excepto las deudas comerciales/vendibles que deben reflejarse por su coste de amortización cuando hay tanto la capacidad como la intención de mantenerla hasta su vencimiento). La cartera de valores negociables, si se lleva por el precio inferior entre el de coste

---

<sup>367</sup>WEINSTEIN, EDWARD A. "Forging nonprofit accounting principles. An update". The Accounting Review, vol. LV, nº 4, oct. 1.980, p. 686 a 690.

o de mercado, debe registrar las bajas cuando el valor agregado de mercado, por grupos de fondos, es menor que la cantidad acumulada.

## 8. LAS FUNDACIONES EN EUROPA

No son tan importantes como en EE.UU., por la gran trascendencia de la actuación gubernamental, que no es muy favorable.

Existe una marcada diferencia entre el norte y el sur, por tradición tanto política como religiosa. A título de ejemplo<sup>368</sup>:

- Inglaterra: principalmente instituciones de beneficencia, como la F. Leverhulme, la F. Wellcome, la F. Nuffield.

- Escandinavia, Países Bajos y Suiza: con ámbito de actuación local.

- Portugal: destaca una Fundación que actúa en el Area del arte, como la Gulbekian.

- Alemania: áreas científica, educativa e internacional. Destacan la F. Volkswagen, la F. Boxha, la F. Krupp y la F. Thyssen.

En cuanto a entidades más significativas en el ámbito europeo<sup>369</sup>:

- F. Nobel (1.896), Suecia,

- con actuaciones en los campos de la medicina, las ciencias sociales, la educación, la salud y el bienestar social:

- F. Carlsberg (1.876), Dinamarca,

- Wellcome Trust (1.936), Gran Bretaña,

- Leverhulme Trust (1.925), Gran Bretaña, Fondo de fideicomiso,

- Nuffield Foundation (1.943), Gran Bretaña.

Después de la 2ª Guerra Mundial el estado de Europa exigía una nueva sociedad más justa socialmente, con más oportunidades.

- F. Fritz Thyssen, Alemania Occidental: promoción de la ciencia y el aprendizaje,

- Stifterverband Für Die Deutsche Wissenschaft: nació antes de la 2ª Guerra Mundial pero fue después cuando se revitalizó. Actuación en los campos de la investigación y la educación superior,

- F. Volkswagen (1.961), Alemania: sus fondos proceden de la venta del 60% de las acciones de la sociedad después de la

---

<sup>368</sup>STONE, SHEPARD. "Las fundaciones en occidente", op. cit. p. 18 y 19.

<sup>369</sup>WELLING, WILLEM H. "Modalidades y alcance...en Europa", op. cit. p. 23-25.

Guerra y de las rentas del 40% restante. Dedicada a la investigación científica y la educación superior.

- F. Alfred Krupp Von Bohlen y Halbach (1.967): investigación científica, educación, salud, artes y humanidades.

- F. Robert Bosch (1.942): salud pública, artes, educación y ciencia.

- F. Adriano y F. Giovanni Agnelli, Italia: ciencias sociales, económicas y políticas.

- F. Giorgi Cini (1.951), Italia: mantenimiento del patrimonio cultural de la isla de San Giorgio Maggiore en Venecia,

- F. Príncipe Bernardo (1.940), Países Bajos: cultura.

- F. Reina Juliana (1.948), Países Bajos: bienestar social.

- F. Ciba (1.949), Gran Bretaña: áreas científica y educativa en medicina, química y biología.

- F. Cultural Europea (1.954): para una mayor integración regional europea,

- F. Calouste Gulbekian (años 60), Portugal: actividades filantrópicas, artísticas, educativas y científicas.

- F. Juan March (años 60), España: actividades científicas, culturales y sociales a través de becas,

- F. Bernard Van Leer (años 60),

- F. General Mediterránea (constituida el 2 de febrero de 1971), España: se nutre del 10% de los beneficios de empresas comerciales y bancos. Se ocupa de problemas sociales. Se constituyó para la promoción de actividades asistenciales, científicas y culturales, en los ámbitos nacional e internacional; es un instrumento eficaz a disposición de cuantos sienten una responsable preocupación de llevar a cabo actividades de carácter social desde la iniciativa privada. Cuando algunas actividades han adquirido suficiente importancia en el seno de la Fundación, se ha procedido a constituir patronatos especiales que cuentan con órganos de gobierno y recursos propios, administrados separadamente del resto del patrimonio de la Fundación.

Así nacieron la F. Familia, Sociedad y Educación; la Fundació Mediterrània; la F. Ciencias y Letras; la Promotora de Viviendas de la F. General Mediterránea; el Instituto de Investigaciones Oftalmológicas, que se creó recogiendo las inquietudes del Profesor Castroviejo y hoy se halla adscrito a la Universidad Autónoma de Madrid; la Mutualidad de Previsión



Social para Ayuda a Subnormales y la Asociación de Padres de Sordos<sup>370</sup>.

- F. Nestlé (1.966), Suiza: problemas mundiales de nutrición.

- F. Tercer Centenario del Banco de Suecia: investigación científica sueca.

- F. Rey Balduino (1.976), Bélgica: mejora de las condiciones de vida del pueblo belga,

- F. de France: de iniciativa institucional, actúa en los campos de la filantropía, el arte, la educación y la ciencia,

- F. Santillana (1.980), España: educación y cultura.

- F. Marcelino Botín: constituida el 18 abril 1964 por D. Marcelino Botín-Sanz de Sautuola y López. Los fines de la Fundación según establecen sus estatutos son la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales y físicas en Cantabria. Las estrategias genéricas se centran en el apoyo a la creación, la difusión y la formación, en los campos de Música, Artes Plásticas, Ciclos de Conferencias, actividad docente y publicaciones.

- Joseph Rowntree Trusts (1.904-5).

---

<sup>370</sup>Boletín del Centro de Fundaciones (ADENLE), nº 42, 4º trim. 1990. Imagen de una Fundación.

## 8.1. ALEMANIA

### 8.1.1. ALEMANIA OCCIDENTAL

El caso de Alemania es interesante desde el punto de vista comparativo:

1º. representa, mejor que cualquier otro sector, la tradición continuista de un país caracterizado por la discontinuidad histórica,

2º. el sector actúa en el seno de un sistema legal muy complejo, en un sistema político altamente descentralizado,

3º. una parte significativa del sector queda política, económica y legalmente definido por las relaciones de carácter especial entre el Estado y la Iglesia, que no determinan ni la separación ni la unión de ambas instituciones. El estado reconoce que la ley eclesiástica (católica y protestante) es constitucionalmente equivalente a la ley administrativa a la hora de regular cuestiones internas de la iglesia. Las iglesias son el tipo más frecuente de organización en el sector no lucrativo de Alemania Occidental,

4º. el sector es el resultado de una tradición de pragmatismo político aplicado a la gestión que, eludiendo conflictos dogmáticos, condujo, entre otras cosas, al nacimiento de tendencias monopolísticas entre las organizaciones del sector comprometidas con la política del estado del bienestar. Estas tendencias se reforzaron con el importante papel de las iglesias y el principio de subsidiaridad en la política de bienestar social en el caso de las asociaciones de asistencia social privadas. En un sistema político con tendencias corporativas, las asociaciones empresariales y profesionales han sido históricamente influyentes y continúan teniendo roles importantes. Las autoridades públicas descentralizadas y las organizaciones no lucrativas privadas operan y negocian en un entorno formal y regulador que, al mismo tiempo impone y anima a la cooperación tanto como al compromiso. Este modelo político ayuda a comprender el sustancial crecimiento del sector no lucrativo durante los últimos veinte años, incluso después de introducir la German Budget Balancing Act para limitar el gasto público,

5º. como parte de un sistema político de tendencia corporativistas, las empresas y asociaciones continúan jugando un papel políticamente poderoso, a través de un sistema de representación jerárquica por la que las organizaciones locales y regionales se unen para formar asociaciones con los más altos

poderes, con una fuerte presencia de corporaciones públicas, cooperativas y sindicatos empresariales<sup>371</sup>.

En Alemania había unas 100.000 Fundaciones y fideicomisos antes de 1.914, aunque la agitación política y las inflaciones financieras después los diezmaran. La mayoría debieron ser de tipo local y económicamente ínfimo.

El sector no lucrativo de Alemania Occidental es parte importante en la provisión de servicios sociales y ha tenido un papel principal en el desarrollo de la sociedad civil después de la 2ª Guerra Mundial. Contribuye entre el 2 y el 3% PIB (ocupa el segundo lugar, en una escala de menor a mayor, de la economía, según el sistema alemán de medición utilizado en la elaboración de las cuentas anuales). Se incrementó desde el 2,3 en 1.970 hasta el 3,1 en 1.987; con un crecimiento próximo al 50%, el sector fue uno de los que experimentó un desarrollo más acelerado en cuanto a establecimientos<sup>372</sup>. Alrededor de 1,2 millones de puestos de trabajo, que representan el 4,3% del empleo total y el 4,2% de la nómina total en 1.987.

Durante la década de los setenta, la versión democrática del estado del bienestar permeó a toda la sociedad. En el seno de la estructura política general del país, la implicación del sector sin ánimo de lucro en el proceso político y el Estado de Bienestar no era problema exclusivo del Estado; más bien, se contaba con las asociaciones voluntarias sin fines de lucro para poner en práctica las medidas que condujeran al estado de bienestar, en lugar de en una expansión de los servicios proporcionados por el sector público y las organizaciones estatales de asistencia social<sup>373</sup>.

Se estima que el número de ONL está entre 200.000 y 300.000, muchas de las cuales operan sin staff retribuido<sup>374</sup>. Entre 1.980 y 1.987, la economía germano-occidental añadió un total de 295.854 (neto) establecimientos a la economía, de los que 14.290 fueron añadidos por el sector sin ánimo de lucro; en otras palabras: un 4,8%<sup>375</sup>.

El censo de establecimientos mercantiles de 1.987, presenta el tamaño absoluto y relativo del sector de instituciones sin ánimo de lucro en relación con otros sectores de la economía

---

<sup>371</sup>ANHEIER. "Employment and earnings in the West German Nonprofit Sector". *Annals of Public and Coop. Economics*, vol. 62., nº 4, 1.991, p. 673 a 694.  
 ANHEIER. "Las Fundaciones en Alemania: Este y Oeste". *Economistas*, nº 51, oct-nov. 1.991, p. 28.

<sup>372</sup>ANHEIER, HELMUT K. "Las Fundaciones en Alemania:..." Op. cit. p. 30.

<sup>373</sup>ANHEIER, HELMUT. "Las Fundaciones en Alemania:..." Op. cit. p. 31.

<sup>374</sup>ANHEIER. "Employment and earnings..." Op. cit. p. 674.

<sup>375</sup>ANHEIER, HELMUT K. "Las Fundaciones en Alemania:..." Op. cit. p. 30.

alemana occidental. Tanto respecto al número de establecimientos como al de trabajadores, el sector ocupa el séptimo lugar, por delante de banca y seguros, energía y minería y agricultura. En términos de masa salarial, el sector de instituciones sin ánimo de lucro ocupa la octava posición, con una nómina inferior en sólo tres puntos porcentuales a la del sector bancario y de seguros<sup>376</sup>.

Se diferencia con el sector norteamericano en:

1º. las organizaciones sin ánimo de lucro tienden a implicarse más en la función política de gobierno,

2º. en el caso de las asociaciones voluntarias de asistencia social, el entramado legal basado en el principio de subsidiariedad tiende a proteger a las asociaciones sin fines de lucro de la competencia de entidades privadas y públicas, dificultando el traspaso de fondos públicos desde el sector a oferentes alternativos.

3º. el sistema impositivo sobre la Iglesia proporciona a los organismos del sector, dependientes de las diferentes iglesias, una fuente estable de recursos que los independiza, en cierto grado, de la obtención de subvenciones; y tasas y cargas a los consumidores, que les permite realizar planes a largo plazo<sup>377</sup>.

#### DEFINICION DEL SECTOR

En Alemania se utilizan cuatro términos diferentes que, en diversos grados, recogen algunos aspectos del concepto americano de organización no lucrativa. El término más parecido es *Organisation ohne Erwerbscharakter*, organización sin fin de beneficio o carácter comercial. Además de las organizaciones benéficas y asociaciones, incluye iglesias, partidos políticos, sindicatos, asociaciones de trabajadores y empresarios así como asociaciones profesionales como cámaras de comercio, médicos, farmacéuticos y notarios. Excluye cooperativas, grupos de auto ayuda, asociaciones de alojamiento no lucrativas, corporaciones públicas y mutualidades.

Para definir el sector no lucrativo el *System of National Accounts* de Alemania se refiere a la definición empleada en el "System of Economic Activities" de 1.979: "organizaciones no lucrativas son asociaciones e instituciones que tanto proveen bienes públicos y sirven al bienestar común, como satisfacen los intereses específicos de sus miembros u otros grupos. Estas organizaciones no persiguen principalmente ganancias económicas, cubren sus gastos con las contribuciones de sus miembros, subsidios públicos y en el caso de las iglesias, con tasas y sólo

---

<sup>376</sup> ANHEIER, HELMUT K. "Las Fundaciones en Alemania:...". Op. cit. p. 31.

<sup>377</sup> ANHEIER, HELMUT. "Las Fundaciones en Alemania:...". Op. cit. p. 32.

en un pequeño número con ingresos de producción, generalmente en forma de prestaciones de servicios".

Las clasifica:

A. SECTOR COMERCIAL

AGRICULTURA

PRODUCCION

ENERGIA Y MINERIA

MANUFACTURA Y ELABORACION

CONSTRUCCION

COMERCIAL

COMUNICACIONES

CREDITO, BANCA Y SEGUROS

SERVICIOS

B. ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS

DE ATENCION A HOGARES

a) iglesias, asociaciones religiosas y políticas, asociaciones de bienestar social y juventud

b) organizaciones en el campo de la educación, ciencia, investigación y cultura, deporte y salud

c) sindicatos, asociaciones de entidades públicas (municipios), corporaciones regionales (condados) e instituciones de seguridad social, partidos políticos

d) otras organizaciones no lucrativas que no estén al servicio de empresas

AL SERVICIO DE EMPRESAS

- asociaciones de trabajadores y empresarios

- asociaciones profesionales

C. ORGANISMOS PUBLICOS Y SEGURIDAD SOCIAL

Las cooperativas se incluyen en el sector empresarial. Los establecimientos dirigidos por organizaciones no lucrativas o corporaciones de derecho público, son parte del sector no lucrativo, mientras que un negocio lucrativo propiedad de una Fundación, por ejemplo se incluye en el sector empresarial<sup>378</sup>.

Las Fundaciones en Alemania tienen la posibilidad de asignar un 25% de sus beneficios a reservas voluntarias o a aumentar el patrimonio fundacional<sup>379</sup>.

---

<sup>378</sup>ANHEIER. "Employment and earnings...". Op. cit. p. 675 a 677.

<sup>379</sup>LIESEN, KLAUS; NIEMEYER, HORST; SCHINDLER; AMBROS. "Las fundaciones en Alemania". Boletín Centro de Fundaciones, nº 42, 4º trim. 1.990, p. II. Este trabajo recoge datos sobre Fundaciones de promoción con un volumen de patrocinio anual mínimo de 50.000 D.M. o con un patrimonio mínimo de 1 millón de D.M. de los sectores de ciencia, educación y cultura. No se incluyen las de derecho canónico, que también es Derecho Público.

El Protectorado lo ejercen las autoridades regionales de los Länder<sup>380</sup>.

La generosidad fundacional, claramente al alza, se debe a varias razones:

- la retirada de la generación de la posguerra, que condicionada por la guerra, quedó en parte sin herederos directos,
- la creciente riqueza del sector privado,
- el aumento del interés en la consumación de tareas públicas con medios privados y métodos eficientes de solución de problemas.

El mundo de las Fundaciones tiene cabezas notorias, es decir, viene claramente representado por unas pocas grandes Fundaciones. No obstante, debe recalcar que un fenómeno fundacional floreciente vive fundamentalmente gracias a las numerosas pequeñas Fundaciones repartidas por toda la nación con finalidades de lo más variopintas<sup>381</sup>.

#### REALIDAD FUNDACIONAL

Las Fundaciones se desenvuelven en un marco legal complejo; el perfil legal y estadístico se complica por la inexistencia de definición legal estricta sobre el carácter de fundación. El término "fundación" puede referirse tanto a una fundación como a cualquier una de sus formas legales, sucedáneos incluidos, o incluso firmas con ánimo de lucro. Parte de esta complejidad viene introducida por el estatus constitucional de las iglesias. La Constitución reconoce el "estatus especial" de las distintas iglesias y, al tiempo que les priva de prerrogativas reservadas al Estado, les garantiza una extensa autonomía legal. Como corporaciones de derecho público, las iglesias disfrutaban de autonomía legal interna y no están sujetas a la ley civil, pudiendo actuar como creadoras de fundaciones bajo la ley canónica. Por implicación legal, las fundaciones de la iglesia son también fundaciones sujetas a la ley civil. Las fundaciones de la iglesia conforman un universo legal y organizativo paralelo muy próximo al de las fundaciones "seculares".

Un caso especial lo constituyen las fundaciones de los partidos políticos; con la excepción de la Fundación Social Demócrata Friedrich-Erbert (creada en 1.925), son un producto de los años 50, cuando las administraciones americana e inglesa

---

<sup>380</sup>LIESEN, KLAUS; NIEMEYER, HORST; SCHINDLER, AMBROS. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. II.

<sup>381</sup>LIESEN, KLAUS; NIEMEYER, HORST; SCHINDLER, AMBROS. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. III.

promocionaron los partidos políticos democráticos y las organizaciones sindicales<sup>382</sup>.

En 1.988 había en la RFA alrededor de 5.100 Fundaciones de derecho privado, de las que algo menos de 500 son Fundaciones familiares, principalmente de interés privado. Se observa un retroceso en cuanto a las Fundaciones de derecho administrativo, de 616 en 1.980 a 436 en 1.988, con una tendencia a la fusión, suspensión y transformación a un estatus de derecho privado<sup>383</sup>.

Las causas más frecuentes de suspensión son:

- escasa dotación patrimonial inicial, en la confianza de un efecto de arrastre de donaciones y suscripciones del patrimonio fundacional,

- en una Fundación inter vivos, puede suceder que un fundador modifique posteriormente su testamento, condenando a su Fundación a una existencia de penuria. Una Fundación no deseada de este tipo será luego suspendida por otros patronos distintos del fundador en colaboración con la autoridad que ejerce el protectorado, o bien será fusionada con otras<sup>384</sup>.

#### FORMAS JURIDICAS

Por "donación" y "fundación" se entiende una asignación e independización de bienes bajo organización substantiva. Todo ello está gobernado por el "fin fundacional", que debe estar fijado con "duración" determinada. El fin, para estar al amparo del ordenamiento jurídico, debe cumplir intereses públicos, es decir, estar al servicio del bien general.

Esta suposición de orden jurídico se aplica en primer lugar a la Fundación de derecho privado con personalidad jurídica. Por contra, la Fundación de derecho público con personalidad jurídica, iniciada o dotada por un particular, necesita para su surgimiento de un acto jurídico del Estado Federal o de un Estado Federado (Bundesland), de contenido subordinado, al igual que las formas jurídicas sustitutivas de "Asociación Registrada" (e.V.) y "Sociedad de Responsabilidad Limitada" (GmbH). En particular, la deficiente inmunidad jurídica de las corporaciones con fines fundacionales, frente a la cambiante voluntad de los miembros o

---

<sup>382</sup>ANHEIER, HELMUT. "Las Fundaciones en Alemania:...". Op. cit. p. 32 y 33.

<sup>383</sup>HORST, NIEMEYER Y SCHINDLER. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. IV.

<sup>384</sup>LIESEN, NIEMEYER Y SCHINDLER. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. V.

socios ha mantenido siempre reducido el número de auténticas iniciativas fundadoras<sup>385</sup>.

La inclusión de una serie de asociaciones se explica por el hecho de que se ha entendido la Fundación desde el punto de vista fundacional. Estas instituciones aparecen públicamente con el nombre de "fundación" o similar y disponen para el patrocinio medios más que considerables, por lo que desde una consideración indiferenciada se cuentan efectivamente dentro de los entes fundacionales<sup>386</sup>.

En algunos casos, como las instituciones científicas y universitarias, la forma fundacional proporciona al sector público un grado de flexibilidad política y gerencial que puede resultar difícil de lograr bajo las estructuras más rígidas, por lo general, de las organizaciones puramente estatales. Es el caso del Instituto Max-Planck y la Fraunhofer Gesellschaft (Asociación para la Promoción de las Mujeres)<sup>387</sup>.

#### PATRIMONIO FUNDACIONAL: TIPOS DE INVERSION<sup>388</sup>

a.- La proporción de fincas y edificios en el patrimonio global ha retrocedido del 17,6% de 1.980 al 9,9%, debido a que en 1.988 se han excluido con criterio más severo que en 1.980 las Fundaciones institucionales.

b.- Donde ha habido modificaciones decisivas es en el capítulo de participaciones en sociedades de capital y en papeles de deuda. El patrimonio colocado por las Fundaciones en participaciones en sociedades de capital ha disminuido en promedio un 14% en un período de ocho años. En esta evolución confluyen dos tendencias:

1º en las Fundaciones que mantienen lazos con las empresas, el capital de participación ha crecido fuertemente,

2º en las Fundaciones de inversión libre se han separado en gran medida de las participaciones en sociedades de capital.

Esta modificación de la política de inversiones puede estar también fundamentada por las desventajas que de la reforma del

---

<sup>385</sup>LIESEN, NIEMEYER Y SCHINDLER. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. V.

<sup>386</sup>LIESEN, NIEMEYER Y SCHINDLER. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. VI.

<sup>387</sup>ANHEIER, HELMUT. "Las Fundaciones en Alemania:...", op. cit. p. 32.

<sup>388</sup>LIESEN, NIEMEYER Y SCHINDLER. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. IX y X.



Impuesto de Sociedades de 1.977 se derivan para las corporaciones de interés general: aumento del 50% de la carga fiscal soportada por los beneficios de las corporaciones de interés general. El objetivo de la reforma del impuesto de Sociedades de 1.977 era crear más capital de riesgo mediante la modificación de las condiciones fiscales generales, pero falló desde el punto de vista de las Fundaciones de interés general.

### INGRESOS

Las asociaciones se financian mayoritariamente por donativos y subvenciones oficiales, mientras que las Fundaciones financian sus programas fundamentalmente mediante los rendimientos de su patrimonio<sup>389</sup>.

### GASTOS

Las Fundaciones se constituyen para satisfacer determinados fines. Por consiguiente, su importancia no deriva tanto de la cuantía de su patrimonio como de la cuantía de sus gastos destinados al fin. Los gastos totales de las Fundaciones consideradas han aumentado el 75% respecto al año 1980 y ascienden a 1500 millones de marcos.<sup>390</sup>

### EVOLUCION DE LAS FUNDACIONES DE 1967 A 1988

- a) crecimiento del patrimonio: 64,6% de 1.967 a 1.980  
3,9% de 1.980 a 1.988
- b) crecimiento de ingresos totales: 130% y 25,1%.
- c) crecimiento de gastos totales: 105% y 26,8%.

Existe un claro debilitamiento de la evolución positiva de todas las categorías durante el último período de estudio.

Las tasas de crecimiento en los ingresos y gastos totales están condicionados sobre todo por el crecimiento paralelo de las subvenciones públicas y de los donativos. Cada vez van perdiendo más importancia los ingresos por patrimonio, de los que fundamentalmente deberían llevar a cabo sus prestaciones las fundaciones.

Las fundaciones de cualquier forma jurídica que ya existían en 1.967 sólo pudieron compensar el decaimiento de su capacidad

---

<sup>389</sup>LIESEN, NIEMEYER Y SCHINDLER. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. X.

<sup>390</sup>LIESEN, NIEMEYER Y SCHINDLER. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. XI.

de prestaciones debido al considerable aumento de las subvenciones públicas.

En el mismo período de tiempo aumentaron las becas, computadas según las cotas de demanda del modelo Honnafer o de la Bafög (Ley Federal de Fomento de la Educación) multiplicándose por 2,5, el índice de gastos de investigación se ha triplicado.

El patrimonio de las fundaciones abarcadas por el estudio de 1.988 se ha triplicado en relación al primer estudio de 1.967. Los gastos se han duplicado. Del crecimiento patrimonial sólo una tercera parte es imputable al crecimiento de las fundaciones ya contempladas en 1.967, por lo que dos tercios del crecimiento se deben a fundaciones nuevas en el estudio y generalmente también de nueva constitución. La mitad de los gastos duplicados corren a cargo de las fundaciones ya estudiadas en 1.967 y la mitad restante corresponde a las registradas después.

Las fundaciones existentes no están por sí mismas en situación de mantener el paso en el crecimiento de la capacidad de prestación; por ello es necesario un acceso de nuevas fundaciones que permita duplicar al menos la tasa de crecimiento de las prestaciones<sup>391</sup>.

#### ESTRUCTURA DEL EMPLEO EN EL SECTOR NO LUCRATIVO<sup>392</sup>

El sector no lucrativo se ha beneficiado no sólo de una expansión general del sector servicios, sino también de:

- razones demográficas:
  - a) el incremento de la participación femenina en el mercado laboral (mayor demanda de servicios de guardería),
  - b) incremento del número de ancianos (mayor demanda de residencias y ambulatorios<sup>393</sup>)
- la expansión del empleo a tiempo parcial, y
- las iniciativas del sector público para reducir el desempleo, en particular entre los jóvenes.

Por sectores es más numerosa la presencia de organizaciones no lucrativas en unos sectores que en otros:

- son más importantes en hospitales, parvularios, hogares infantiles, para jóvenes, personas mayores, personas mayores desamparadas o impedidas, guarderías, escuelas correccionales

---

<sup>391</sup>LIESEN, NIEMEYER Y SCHINDLER. "Las fundaciones en Alemania", op. cit. p. XI y XII.

<sup>392</sup>ANHEIER, HERMUT K. "Employment and earnings in the West German...", op. cit. p. 679-680.

<sup>393</sup>ANHEIER, HELMUT. "Las Fundaciones en Alemania:...", op. cit. p. 31.

para jóvenes. Suelen ser actividades de servicios sociales con presencia significativa de las iglesias durante mucho tiempo,

- son menos importantes en el área de educación superior (universidades), bibliotecas, escuelas generales y muchos campos culturales y artísticos. En todos estos casos es dominante el sector público. En el caso de las universidades, la única universidad no lucrativa del país está relacionada con la Iglesia Católica; otros establecimientos no lucrativos en el campo de la enseñanza superior suelen ser seminarios y otras instituciones similares relacionadas con la iglesia afiliados a veces con universidades públicas. En las escuelas primarias y secundarias ocupan sólo nichos, como ocurre con las escuelas religiosas y las instituciones de educación de élite o especializadas, como las escuelas Waldorf.

Representa el sector de crecimiento más acelerado de la economía entre 1.970 y 1.987. El empleo del sector casi se duplicó durante el período, y su participación relativa en el empleo se incrementó desde el 2,4 al 4,3%. de un total de 2.575.334 empleos (netos) creados en la economía germano-occidental, 579.860 fueron absorbidos por el sector. Esta cifra representa el 22,5%. Unicamente el sector comercial ronda las mismas cifras<sup>394</sup>.

Comparando la situación del empleo en el sector entre 1.970 y 1.987, algunas áreas se han beneficiado de un mayor crecimiento, que otras. Solamente un subsector relativamente menor, las librerías científicas, sufrió un decremento absoluto, lo que se explica por el agudo corte de subvenciones a las universidades en la década de los ochenta. Otros subsectores muestran un proceso de concentración, indicado por un retroceso en el número de establecimientos y un incremento en el número de empleados. Esto es lo que ha ocurrido con las asociaciones profesionales y los despachos legales sindicales, como las cámaras de comercio e industria, asociaciones artesanales, asociaciones de abogados, etc. Todas las modalidades de asociaciones de defensa de intereses crecieron en menor proporción entre 1.970 y 1.987. Los sindicatos, los partidos políticos, las asociaciones de empresarios, asociaciones profesionales y comerciales y las asociaciones profesionales de derecho público tienden a presentar una menor tasa media de crecimiento. En general, este proceso parece reflejar un mayor interés en la calidad del servicio que en la defensa de intereses<sup>395</sup>.

En cuanto al servicio voluntario, hacia mediados de la década de los setenta, el 6% de la población realizaba servicios voluntarios una vez por semana y el 27% menos de una vez al mes. Un muestreo de 1.979 muestra que el 42% de la población adulta había prestado servicio voluntario una vez al menos durante los

---

<sup>394</sup>ANHEIER, HELMUT. "Las Fundaciones en Alemania:...", op. cit. p. 30.

<sup>395</sup>ANHEIER, HELMUT. "Las Fundaciones en Alemania:...", op. cit. p. 30.

dos últimos años (Institut Für Demoskopie, 1979). El muestreo para las ciudades de tamaño medio de 1.986, llegó a conclusiones similares para mediados de la década de los ochenta<sup>396</sup>.

---

<sup>396</sup>ANHEIER, HELMUT K. "Las Fundaciones en Alemania:...", op. cit. p. 33.

### 8.1.2. ALEMANIA DEL ESTE

Los rápidos cambios sociales y económicos ocurridos en Alemania Oriental ofrecen una oportunidad única de observar el nacimiento de un sector sin ánimo de lucro, en un país caracterizado por la existencia previa de un sistema político y económico centralizado. Con la adopción de la moneda occidental e idéntico sistema económico, en julio de 1.990, y la anexión política al estado federal, en octubre de 1.990, el país ha adoptado las medidas de cambio económico, político y de reforma social más trascendentales.

Casi ninguna de las organizaciones sin fines de lucro existían en Alemania Oriental, en el sentido occidental del término. Cualquiera de las organizaciones sin ánimo de lucro, que lograron sobrevivir al III Reich y a la Segunda Guerra Mundial, quedaron inmediatamente a merced de la lucha desatada entre las fuerzas comunistas y no comunistas.

Cómo hablar de organizaciones privadas sin ánimo de lucro en una sociedad altamente centralizada, dominada por el Estado y el partido:

1º. como en otros países socialistas, las asociaciones voluntarias no eran inconstitucionales; la Constitución garantizaba los derechos civiles necesarios para el establecimiento de asociaciones privadas, sin embargo ciertas leyes especiales impedían su desarrollo material y más aún, su actuación. El Estado mantenía el monopolio de la concesión del derecho de asociación, que iba más allá de la función de control administrativo de los registros de asociaciones y de otros departamentos, relacionados con la administración del sector sin ánimo de lucro. Se permitía la asociación si su carácter y objetivos se correspondían con el orden socialista, si se reconocía la necesidad de su actividad y si la actividad no violaba leyes o reglamentos en vigor.

2º. a pesar de las dificultades legales y políticas que debían enfrentar los fundadores, existían precedentes rudimentarios de lo que se podrían denominar "sectores sin ánimo de lucro" voluntarios bajo la forma de organizaciones religiosas y semirreligiosas. Además de la Cruz Roja, se fundaron ciertas formas de asociación híbrida pública-privada en el campo profesional, los deportes y las actividades recreativas. Salvo en lo que a las iglesias se refiere, otras organizaciones actuaron en franca convivencia con los presupuestos estatales y el partido.

3º. algunas de las organizaciones políticas que ayudaron al establecimiento de la República Democrática Alemana fueron registradas como asociaciones. Algunas de las organizaciones políticas comenzaron como asociaciones privadas y, solamente después, se convirtieron en agencias estatales o paraestatales.

Dentro de ciertos límites, puede resultar justificada la utilización del término "organización sin ánimo de lucro" en el contexto germano-oriental para designar, abreviadamente, a un número de formas organizativas que difieren sustancialmente, pero tienen en común su distanciamiento de las organizaciones estatales y el partido:

- "Organizaciones de masas": muy próximas al Partido Socialista Unificado e instrumentales en el establecimiento y mantenimiento del régimen comunista,

- Asociaciones culturales: como la Asociación de Escritores o la Sociedad del Teatro, así como asociaciones profesionales como la de Abogados y Libreros. La asociación más numerosa era la Kulturbund (Sociedad de la Cultura),

- Sociedades científicas y escolares: para el desarrollo de las ciencias naturales, actuando la mayoría bajo patrocinio de la Academia Estatal de Ciencias; además de sesenta y nueve asociaciones de profesionales de la medicina,

- Organizaciones de servicio: Asociación Alemana del Deporte, Cruz Roja o Solidaridad, una asociación de ayuda para los ancianos,

- Organizaciones religiosas y próximas a la Iglesia: predominantemente protestantes y católica; actuando en las áreas de salud y servicios sociales, patrocinadas por la Hilfswerk (protestante) y Cáritas (católica),

- Asociaciones cívicas: los ejemplos más primitivos se remontan a las asociaciones juveniles y de estudiantes, aunque muchas aparecieron durante el otoño de 1.990, bajo la forma de comités de ciudadanos y de comités de iniciativas.

En años recientes, tanto el partido como el Estado tomaron conciencia de la incomunicación entre la población y las instituciones socialistas oficiales. La ideología de la "sociedad socialista desarrollada" con su énfasis en la seguridad de carácter social y la estabilidad, no compensaba la pérdida de fe en la utopía comunista. La década de los ochenta fue un período de relativa recesión económica acompañado por la creciente apatía de la población. La RDA se convirtió en un estado de bienestar represivo, en el que seguridad social y provisión estatal se hizo progresivamente sinónimo de socialismo. A esto se unió la falta de innovación e incentivos para crear las bases de un movimiento subterráneo de descontento de carácter beligerante. No existían mecanismos institucionales capaces de transformar el descontento social en cambios políticos y acciones de tipo social.

A falta de otras instituciones el Estado se convirtió en centro del descontento político. El Estado tomó la iniciativa y promocionó las organizaciones juveniles para tratar de acceder a, y controlar este segmento de la población. Las asociaciones locales juveniles establecidas en los 80 quedaron bajo control del partido y eran consideradas instituciones casi públicas.

Igualmente, se estableció a principios de 1.989 la "Unión de Librepensadores", que se autodefinió en la tradición del "humanismo secular" y trató, aparentemente de llenar el vacío dejado entre la religión declinante y el orden socialista. Su plan de actividades se asemejaba al de organizaciones religiosas occidentales: teléfonos de la esperanza, que ofrecían la oportunidad de discutir libremente desde los problemas personales, hasta el sentido de la vida.

Durante 1.989, los comités de ciudadanos y los grupos de acción avanzaron en número de miembros y en influencia.

En el año transcurrido entre la caída del Muro de Berlín y la unificación en octubre de 1.990, el sector de entidades sin ánimo de lucro, o voluntario, conoció una fuerte expansión en las áreas que dejaba vacantes el recesivo sector de la economía pública y el aparato en descomposición del Estado. Se aprobó una ley de asociaciones en febrero de 1.990 para tratar de dar cabida a las nuevas formas y tipos de organización. Por primera vez en cincuenta años la libertad de asociación estaba garantizada.

#### Principales áreas de actuación:

- Juventud: incluye grupos políticos de juventudes como el Partido de la Juventud Alemana, los Jóvenes Socialdemócratas, la Juventud Verde o la Juventud Marxista-Leninista, como precursores de las organizaciones juveniles de los partidos políticos. Otras representan intereses particulares o de grupo, como la Juventud Esperantista.

- Mujeres: muchas asociaciones son apéndices de movimientos de carácter político. La Asociación de Mujeres Independientes, sombrilla de varios grupos feministas, formó una plataforma común con el Partido Verde.

- Educación: si exceptuamos algunos seminarios religiosos, no existían en el país instituciones privadas ni fundaciones educativas. En el verano de 1.990 se presentaron veinte solicitudes para la apertura de veinte escuelas privadas sin ánimo de lucro. Entre ellas hay siete escuelas Waldorf y ocho instituciones dependientes de la Iglesia.<sup>397</sup>

---

<sup>397</sup> ANHEIER, HELMUT. "Las Fundaciones en Alemania:...", op. cit. p. 37-41.

## 8.2. ITALIA<sup>398</sup>

El estado italiano después de su unificación asumió y mantuvo una actitud de desconfianza y oposición hacia todas las organizaciones intermedias, incluidas asociaciones y Fundaciones:

- 1º era hostil a la Iglesia Católica,
- 2º tenía aversión a las asociaciones de cualquier tipo, que pudieran interponerse entre el Estado y el ciudadano,
- 3º el Estado sentía la necesidad de ejercer la cautela con respecto a cualquier organización que pudiera ser sospechosa de un patriotismo local de carácter chovinista.

Es un sector de interés limitado por:

- a. ausencia del concepto de organización no lucrativa en la ley, economía y política italianas.
- b. la opinión de que las actividades no lucrativas están o relacionadas con las actividades caritativas de la Iglesia Católica, que las ha promovido desde la Edad Media, o se usan para conseguir consenso político y social y en pequeña medida, la considerable informalidad y las restringidas esferas de operación de muchas organizaciones no lucrativas, en particular aquellas que se han desarrollado en los últimos 20 años.

### EVOLUCION DEL SECTOR Y CONTEXTO POLITICO

AÑOS 70. Hasta finales de los 60 en la práctica coincidía con las instituciones sociales de la Iglesia Católica.

Durante los 70 y los 80 se desarrollaron algunas asociaciones, basadas principalmente en el trabajo voluntario de sus miembros. Grupos generalmente pequeños y muy ligados a comunidades locales y a entidades públicas locales.

El crecimiento del sector no lucrativo siguió a algunas importantes leyes aprobadas a principios de los 70, que apuntaban a la reforma y expansión del sistema de asistencia social. Estas reformas fueron, sin embargo, ejecutadas sólo parcialmente, por una falta de organización y la capacidad de innovación limitada de la administración pública y también por el comienzo de la crisis fiscal del estado Italiano. Esto creó un conflicto entre el sistema legal de asistencia y el sistema que permitía a las nuevas no lucrativas desarrollar actividades.

Dos factores contribuyeron a esta evolución:

---

<sup>398</sup>BORZAGA, CARLO. "The italian nonprofit sector. An overview of an Undervalued Reality". Annals of Public and Coop. Economics. Vol. 62, nº 4, 1.991, p. 695-710.



a. el aumento de la conciencia social que surgió del movimiento estudiantil de 1.968, las luchas sindicales que siguieron al "otoño caliente" de 1.969 y el renovado énfasis de la Iglesia Católica en acción social después del Concilio Vaticano Segundo, y

b. la acción directa de las autoridades públicas locales que, siendo incapaz de poner en marcha nuevos servicios por sí mismas, decidieron promover actividades no lucrativas, en algunos casos incluso con su participación directa.

Como resultado los recursos financieros de las organizaciones no lucrativas procedían en gran medida del sector público. Esto ha reforzado el sector no lucrativo, que ha adquirido gradualmente formas de organización más claramente definidas e incrementaron el número de empleados remunerados.

#### MARCO LEGAL

Es aún muy inadecuado. La ley italiana no da importancia a la "reserva de no distribución", sino que enfoca sobre los objetivos de las organizaciones, que divide en públicas, privadas comerciales y privadas no comerciales. Las organizaciones no comerciales pueden adoptar la forma de fundación o asociación. La "reserva de no distribución" está claramente no definida y forzada para cada una de las formas. En particular, no hay una regulación clara previniendo la división del capital de la organización entre sus miembros en caso de disolución. Las fundaciones y asociaciones están exentas del impuesto de beneficios sólo por aquellas actividades que no son comerciales y no porque sean actividades no lucrativas. La exención del IVA se determina de forma parecida: generalmente, están exentas las actividades de naturaleza social.

Finalmente, aunque el sistema fiscal italiano no tiene una regulación general sobre la posibilidad de deducir donaciones de ingresos personales o empresariales, el principio va ganando terreno gradualmente hacia una legislación especial. Las donaciones a fundaciones y asociaciones de investigación científica legalmente reconocidas son deducibles de los ingresos empresariales. Las donaciones a instituciones dedicadas al estudio y conservación de importantes tesoros artísticos, al sector espectáculos, actividades de cooperación internacional, a la Iglesia Católica y otras iglesias para apoyo financiero del clero y las donaciones de personas privadas a asociaciones voluntarias que provean servicios sociales en un sentido general son también deducibles de la renta individual.

#### INGRESOS, EMPLEO Y DATOS CUANTITATIVOS DE ORGANIZACIONES ESPECIFICAS

Para estimar el tamaño cuantitativo del sector no lucrativo analizó primero el censo de población de 1.981 y de las cuentas

de la economía nacional. Examinará unas pocas industrias y las diversas formas de organización de ellas. Sin embargo, para muchos datos, sólo es posible distinguir entre actividades públicas y privadas, sin mayor distinción entre lucrativas y no lucrativas.

1.981	EMPLEO TOTAL	EMPLEO SERVICIOS PRIVADOS	RATIO EMPLEO EN SERV. PRIVADOS SOBRE EL TOTAL DE EMPLEO
SERVICIOS DE SALUD	732.860	71.090	9,7 (i)
EDUCACION	1.343.232	101.051	7,5 (ii)
SERVICIOS SOCIALES	49.902	20.305	40,7

(i) instituciones privadas principalmente no lucrativas. El 37,2% de las instituciones de salud eran privadas y proporcionaban el 14,7% del total de camas. En 1.986 los porcentajes fueron de 36,1% y 16,1%.

(ii) El 13,2% del total de escuelas eran religiosas, y por tanto no lucrativas, con el 7,9% de los estudiantes en 1.984.

VALOR AÑADIDO A PRECIOS ACTUALES O EMPLEO POR CATEGORIA Y SECTOR EN ITALIA DE 1.980 A 1.988

	VALOR AÑADIDO (BILLONES LIRAS)			EMPLEO (MILES)		
	1.980	1.988	%	1.980	1.988	%
AGRICULTURA	22.305	39.432	76,8	3.044	2.423	-20,4
INDUSTRIA	151.321	365.485	141,5	7.743	6.879	-11,2
SERVIC. VENTA	164.780	517.575	214,1	7.259	9.742	34,2
SERV. NO VENTA	45.730	141.750	210	3.595	4.196	16,7
ADMN. PUBLICA	42.791	133.017	210,8	3.161	3.593	13,7
OTROS SERVIC.	2.939	8.733	197,1	434	603	38,9
TOTAL	384.136	1.064.242	177	21.641	23.240	7,4

IMPORTANCIA ECONOMICA DEL SECTOR NO LUCRATIVO  
(Finales de los 80)

Excluyendo las organizaciones no lucrativas en agricultura y manufactura y usando los datos del Censo y aplicando un ratio de crecimiento del 40% durante los 10 años, se estima que, excluyendo el trabajo voluntario, había:

- a. 50 empleados o miembros-trabajadores en unas 10.000 organizaciones no lucrativas del sector de servicios sociales,
- b. 150.000 empleados en organizaciones no lucrativas de educación,
- c. 100.000 empleados en organizaciones no lucrativas de sanidad,
- d. 10.000 empleados en actividades culturales y recreativas no lucrativas.

Las características más importantes del sector son:

- pequeño tamaño de las organizaciones con participación ciudadana y miembros voluntarios,
- la importancia limitada de los donantes individuales y corporativos y la mucho mayor contribución del sector público en el apoyo del sector no lucrativo,
- evolución junto a un sistema de asistencia social infradesarrollado, y
- especialización gradual en la prestación de servicios donde las deficiencias del gobierno son mayores.

#### 8.4. REINO UNIDO<sup>399</sup>

##### Características<sup>400</sup>:

- importantes diferencias legales y de otro tipo entre Inglaterra, Escocia, Gales e Irlanda del Norte,
- falta de información,
- la definición del sector voluntario no es clara y es ambigua en términos legales, políticos y de investigación científica.

##### Definición del sector voluntario:

- las organizaciones han de estar formalmente constituidas,
- disponer de mecanismos de autogobierno,
- ser privadas,
- no distribuir beneficios a los que las controlan,
- beneficiarse de voluntariado y
- producir beneficios públicos o externos.

El reconocimiento de estas entidades como benéficas sólo puede conseguirse si sus objetivos son exclusivamente benéficos, aunque no exista ninguna definición legal de lo que es un objetivo benéfico, sino que depende de la interpretación de los jueces.

Benéfico, en su sentido legal, comprende cuatro diferencias básicas: creencia en la lucha contra la pobreza, creencia en el desarrollo de la educación, creencia en el desarrollo de la religión y creencia en aquellos otros objetivos benéficos para la comunidad que no estén dentro de los anteriores (Income tax special purposes commissioners 1891 AC 531).

La institución responsable de la decisión de si una organización tiene o no el estatuto de benéfica, es la Charity Commission.

En 1.601 una ley de la reina Isabel I, el Statute of Charitable Uses enumeraba ciertas causas consideradas caritativas, omitiendo la religión. Este estatuto sigue siendo parte de la ley fundamental para la caridad en Inglaterra y en todos los países que heredaron los principios del derecho inglés, incluidos los EE.UU.

No era necesaria ninguna forma estatutaria; el fideicomiso, establecido por legado o donación, era un solemne contrato privado del que la Corona era un tercero tácito.

---

<sup>399</sup>KNAPP, MARTIN. "Problemas de política pública en el sector voluntario del Reino Unido en los años 90". Economistas, nº 51, oct-nov. 1.991, p. 12-27.

<sup>400</sup>Muchas de estas características y otras ya se han ido destacando a lo largo del trabajo, sobre todo en comparación con la situación en los Estados Unidos.

CONVENCION EUROPEA ARA EL RECONOCIMIENTO DE LA PERSONALIDAD  
JURIDICA DE LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES NO  
GUBERNAMENTALES.

CONSEJO DE EUROPA

Nº 124, STRASBOURG, 24-IV-1.986

PREAMBULO

Los Estados miembros del Consejo de Europa, firmantes de la presente Convención,

Consideran que el fin del Consejo de Europa reside en alcanzar una unión más estrecha entre sus Miembros, en particular con el fin de salvaguardar y conseguir los ideales y principios que son su herencia común;

Reconociendo que las Organizaciones No Gubernamentales internacionales ejercen una actividad útil a la comunidad internacional en particular en los campos científico, cultural, caritativo, filantrópico, de la salud y la educación y contribuyen al logro de los fines y principios de la Carta de Naciones Unidas y el Estatuto del Consejo de Europa;

Deseando establecer en sus mutuas relaciones las reglas que fijen las condiciones de reconocimiento de la personalidad jurídica de estas organizaciones a fin de facilitar su funcionamiento a nivel europeo;

Hemos acordado que:

Artículo 1º.

La presente convención se aplica a las asociaciones, fundaciones y demás instituciones privadas (a partir de aquí denominadas ONG) que cumplan las siguientes condiciones:

- a. tener finalidad no lucrativa de utilidad internacional,
- b. haber sido creadas por un acto relevante del derecho interno de un País,
- c. ejercer una actividad efectiva en al menos dos Estados,
- y
- d. tener su sede estatutaria en territorio de uno de los Miembros y su central directiva en el territorio de ese Miembro o en el de otro País.

Artículo 2º.

1. La personalidad y capacidad jurídica de una ONG, adquiridas en el país en que tiene su sede estatutaria se reconocen de pleno derecho en los otros países Miembros.

2. Cuando se les exija por un interés público esencial, las restricciones, limitaciones o procedimientos especiales previstos

para el ejercicio de los derechos que surjan de la capacidad jurídica proporcionada por la legislación del País donde tiene lugar el reconocimiento, serán aplicables a las ONG establecidas en otro País.

### Artículo 3º.

1. La prueba de adquisición de la personalidad y de la capacidad jurídicas se suministrará con la presentación de los estatutos u otras actas constitutivas de las Organizaciones No Gubernamentales. Tales instrumentos se acompañarán de los documentos que establecen la autorización administrativa, el registro o cualquier otra forma de publicidad en el País que ha acordado la personalidad y la capacidad. En aquel País que no haya un procedimiento de publicidad, el acto constitutivo de la ONG se certificará debidamente por la autoridad competente. En el momento de la firma o depósito del instrumento de retificación, aprobación, aceptación o adhesión, el Estado afectado comunicará la identidad de esa autoridad al Secretario General del Consejo de Europa.

2. Para facilitar la aplicación del párrafo 1, un País puede prever un sistema de publicidad facultativo que dispensará a la ONG de aportar la prueba prevista en el párrafo precedente para cada acto que lleven a cabo.

### Artículo 4º.

En cada País la aplicación de la presente Convención sólo puede excluirse si las Organizaciones No Gubernamentales que invoquen la presente Convención, por su objeto, su fin o la actividad que ejerce efectivamente:

a. contraviene la seguridad nacional, la seguridad pública, la defensa del orden y la prevención del crimen, la protección de la salud o la moral, la protección de los derechos y libertades de otros, o

b. compromete las relaciones con otro Estado o el mantenimiento de la paz y la seguridad internacional.

### Artículo 5.

1. La presente Convención está abierta a la firma de los Estados miembros del Consejo de Europa que pueden expresar su consentimiento por:

a. la firma sin reserva de ratificación, aceptación o aprobación, o

b. la firma sujeta a ratificación, aceptación o aprobación, seguida a ratificación, aceptación o aprobación.

2. Los instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación serán depositadas ante el Secretario General del Consejo de Europa.

### Artículo 6.

La presente Convención entrará en vigor el primer día del mes que siga a la expiración de un período de tres meses a contar desde la fecha en que tres Estados miembros del Consejo de Europa hayan expresado su consentimiento a verse vinculados por la Convención conforme a lo dispuesto en el artículo 5.

2. Para todo Estado miembro que expresara con posterioridad su consentimiento a verse vinculado por la Convención, ésta entrará en vigor el primer día del mes que siga a la expiración de un período de tres meses después de la firma o del depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.

#### Artículo 7.

1. Tras la entrada en vigor de la presente Convención, el Consejo de Ministros del Consejo de Europa podrá invitar a todo Estado no miembro del Consejo a adherirse a la presente Convención por una decisión tomada por la mayoría prevista en el artículo 20.d del Estatuto del Consejo de Europa y por el voto unánime de los representantes de los Estados contratantes con derecho a sentarse en el Consejo.

2. Para todo Estado vinculado, la Convención entrará en vigor el primer día del mes que siga a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de depósito del instrumento de adhesión ante el Secretario General del Consejo de Europa.

#### Artículo 8.

1. Todo Estado puede, en el momento de la firma o del depósito de su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, designar el o los territorios a los que se aplicará la presente Convención.

2. Todo Estado puede, en cualquier otro momento posterior, por declaración dirigida al Secretario General del Consejo de Europa, extender la aplicación de la presente Convención a cualquier otro territorio designado en la declaración. La Convención entrará en vigor en ese territorio el primer día del mes que siga a la expiración de un período de tres meses a partir de la fecha de recepción de la declaración por el Secretario General.

3. Toda declaración hecha en virtud de los dos párrafos precedentes podrá ser retirada, en lo que concierne a todo territorio designado en esta declaración, por notificación dirigida al Secretario General. La retractación se hará efectiva el primer día que siga a la expiración de un período de tres meses a partir de la fecha de recepción de la notificación por el Secretario General.

#### Artículo 9.

No se admiten reservas a la presente Convención.

#### Artículo 10.

1. Todo País puede, en todo momento denunciar la presente Convención dirigiendo una notificación al Secretario General del Consejo de Europa.

2. La denuncia se hará efectiva el primer día del mes que siga a la expiración de un período de tres meses a partir de la fecha de recepción de la notificación por el Secretario General.

#### Artículo 11.

El Secretario General del Consejo de Europa notificará a los Estados miembros del Consejo y a todo Estado que se haya adherido a la presente Convención;

- a. cualquier firma,
- b. el depósito de cualquier instrumento de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión,
- c. toda fecha de entrada en vigor de la presente Convención conforme a sus artículos 6, 7 y 8,
- d. cualquier otro acto, notificación o comunicación que tuviera relación con la presente Convención.

En fe de lo cual, los abajo firmantes, debidamente autorizados a este efecto, han firmado la presente Convención.

En Estrasburgo, el 24 de abril de 1.986, en francés y en inglés, ambos textos igualmente auténticos, en un solo ejemplar que se depositará en los archivos del Consejo de Europa. El Secretario General del Consejo de Europa enviará copia certificada a cada uno de los Estados miembros del Consejo de Europa y a todo Estado invitado a adherirse a la presente Convención.



## CONCLUSIONES

1. Definimos una Fundación, como un patrimonio autónomo, gestionado sin fines de lucro, con el objetivo de prestar un servicio de interés general, de acuerdo con la voluntad de su fundador.

2. La situación de la normativa legal aplicable a las Fundaciones, se caracteriza por su dispersión, además de tratarse para muchas de ellas de una legislación anticuada y poco acorde con las necesidades e intereses de la sociedad actual. Una legislación que se caracterizó por estar pensada para entidades de carácter religioso y benéfico; difícilmente aplicable a las nuevas inquietudes y necesidades sociales, y a problemas supranacionales.

El último Proyecto de Ley presentado por el Gobierno ante las Cortes para su aprobación no parece que sea el más adecuado para solucionar las inquietudes de las Fundaciones, y tampoco de todas aquellas personas naturales o jurídicas, dispuestas a mantener y fortalecer la iniciativa privada en materia social.

El Estado debe valorar la implicación del individuo en la vida pública, como una forma de entender tanto el deber como el derecho de ciudadanía. En este sentido, las organizaciones no lucrativas son útiles para detectar necesidades sociales, son las primeras en atenderlas y además resultan innovadoras y creativas en sus alternativas.

Constatamos que el legislador demuestra desconfianza hacia las Fundaciones, y que su única preocupación hacia las mismas es de carácter fiscal, con un interés recaudatorio que olvida que, en muchos casos, la iniciativa privada puede ofrecer unos servicios de mayor calidad, más innovadores, con costes más ajustados, y más "próximos" al receptor, adaptándose más

fácilmente a las particulares circunstancias del beneficiario y a los cambios que en la sociedad se producen de manera constante.

Esta desconfianza se refleja en:

a) el elevado grado de intervencionismo del Protectorado, o sea, del Estado, al estar adscritos a un determinado Ministerio,

b) obligatoriedad de destinar el 70% de las rentas, en el plazo de tres años desde su obtención, a fines fundacionales, sin tener en cuenta los objetivos y actividades de cada Fundación en particular, o la necesidad de constituir reservas para contingencias o inversiones futuras,

c) contablemente, deberán presentar anualmente el inventario, el balance de situación, la cuenta de resultados, una memoria de actividades y de gestión económica, que incluirá el cuadro de financiación, las variaciones patrimoniales, el grado de cumplimiento de los fines fundacionales y los cambios en el Patronato; además, y a diferencia de las entidades mercantiles, no se exige que las cuentas anuales reflejen una "imagen fiel", sino una "imagen cierta". No se establece período transitorio para que las Fundaciones existentes puedan adaptarse a esta obligación,

d) se ha dejado para un posterior desarrollo reglamentario, la obligación de practicar auditoría externa; sin indicar cuáles podrán ser los parámetros a tener en cuenta para que nazca esa obligación.

3. Fiscalmente, para poder disfrutar de los beneficios fiscales que el Proyecto recoge es necesario el cumplimiento de una serie de requisitos:

- perseguir fines de interés general,
- destinar el 70% de los ingresos a fines fundacionales,
- no tener una participación mayoritaria en sociedades mercantiles, salvo autorización expresa del Ministerio de

Economía y Hacienda (una muestra más del carácter intervencionista y la desconfianza del legislador),

- rendir anualmente cuentas al Protectorado,
- aplicar, en caso de disolución, su patrimonio a fines de interés general,

- reconocimiento por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; y del Ayuntamiento correspondiente, para los tributos locales.

4. Teniendo en cuenta que los estados financieros deben permitir a los usuarios de los mismos, saber cómo ha prestado sus servicios la entidad y si podrá seguir prestándolos en las mismas condiciones de calidad, podemos distinguir dos tipos de estados financieros:

a) los preparados teniendo en cuenta el beneficio social producido, como pueden ser los propuestos por Cherny, Gordon y Herson para entidades benéficas; su adaptación a otros sectores de actividad: cultural, educativa, etc. requeriría únicamente la redefinición del concepto de "resultado" y de la valoración del mismo.

La valoración del beneficio social obtenido, es una de las cuestiones más importantes en las entidades no lucrativas, porque su consecución constituye su razón de ser.

b) Los que permiten conocer el grado de mantenimiento de la capacidad económica y financiera de la entidad para seguir prestando sus servicios. Dentro de éstos se han incluido aquellos que no se preparan siguiendo los criterios y clasificaciones de la contabilidad de fondos, sino que se adaptan a la normativa contable española, o que con pequeñas modificaciones podrían adaptarse.

Son muy importantes las aportaciones que el Financial Accounting Standards Board ha hecho, teniendo en cuenta que las entidades no lucrativas, y en particular, su problemática contable todavía no se ha estudiado muy a fondo en nuestro país.

## BIBLIOGRAFIA

- AGUILERA SILLER, CARLOS. "Las Fundaciones ante la duplicidad de normas reguladoras de su contabilidad y la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades". Temas de Fundaciones nº 7. Centro de Fundaciones, Madrid, 1.983.

- ALBALADEJO, MANUEL. Compendio de Derecho Civil. Librería Bosch, Barcelona 1.987.

- ALEGRE GOMEZ, SANTIAGO. "La gestión patrimonial de las Fundaciones". Temas actuales de Fundaciones, nº 6. Centro de Fundaciones, Madrid. 1.982. Páginas 23 a 34.

- ALONSO RIVAS, JAVIER. "Presente y futuro del marketing". Revista de Economía, nº 2, 1.989.

- ALVIRA MARTIN, F.; GARCIA LOPEZ, J. "Equipamientos colectivos y servicios públicos: la insatisfacción de los ciudadanos". Revista de Economía, nº 1, 1.989.

- ANHEIER, HELMUT K. "Employment and earnings in the West German Nonprofit Sector". Annals of Public and Coop. Economics. Volumen 62, número 4, año 1.991, Páginas 673 a 694.

- ANHEIER, HELMUT K. "Las Fundaciones en Alemania: Este y Oeste". Economistas. Colegio de Economistas de Madrid. Número 51, octubre-noviembre 1.991. Pág. 28 a 41.

- ANTHONY, ROBERT N. EL CONTROL DE GESTION. E. Deusto, 1990. Título original: THE MANAGEMENT CONTROL FUNCTION, Ed. Harvard Business School Press, Boston.

- ANTHONY, ROBERT N. "Making sense of nonbusiness accounting". Harvard Business Review, may-june 1.980, páginas 83 a 93.

- ANTHONY, ROBERT N. Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An exploratory study of Conceptual Issues. Financial Accounting Standards Board. Research Report, 1.978

- BADENES GASSET, RAMON. Las fundaciones de derecho privado. Doctrina y Textos legales. 3ª edición. Librería Bosch, Barcelona, 1.986.

- BANACLOCHE PEREZ, JULIO. "Las Fundaciones y la Hacienda Pública". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía número 37, páginas 11 a 14.

- BARRENO VARA, GUILLERMO. "La colaboración de los economistas en las entidades no lucrativas". Economistas. Colegio de Economistas de Madrid. Número 51, octubre-noviembre 1.991. Páginas 56 a 67.

- BEN-NER, AVNER Y VAN HOOMISSEN, THERESA. "Nonprofit organizations in the mixed economy". Annals of Public and Coop. Economics. Volumen 62, año 1.991, número 4, páginas 519 a 550.

- BORZAGA, CARLO. "The Italian Nonprofit Sector. An Overview of an Undervalued Reality". Annal of Public and Coop. Economics. Volumen 62, número 4, año 1.991. Páginas 695 a 710.

- CABELLO CABELLO, ERNESTO. "Consideraciones sobre la materialización del gasto público a través del sector no lucrativo". Economistas. Colegio de Madrid. Número 51, octubre-noviembre de 1.991. Páginas 68 a 75.

- CABEZA, IGNACIO; GUITARTE, CONCHA; MURUZABAL, JESUS S. "Notas sobre la cuenta de resultados en el Plan General de Contabilidad del Sector Público". Técnica Contable, año XLII, número 495, 1.990, marzo, páginas 123 a 128.

- CALLEN, JEFFREY L.; FALK, HAIM. "Agency and Efficiency in Nonprofit Organizations: The Case of "Specific Health Focus" Charities". The Accountign Review, vol. 68, nº 1, January 1.993. Paginas 48-65.

- CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Examen de las cuestiones substanciales que suscita la normativa vigente sobre fundaciones privadas". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía número 37, páginas 63 a 89.

- CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Panorama de la fiscalidad de fundaciones en Europa". VIII jornadas sobre el horizonte fiscal de las fundaciones. Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE) número 40, 2º trimestre 1990, páginas 6 y 7.

- CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Las Fundaciones hoy y mañana: régimen de funcionamiento". Seminario "Hacia una nueva Ley de Fundaciones", Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE), número 46, 4º trimestre 1.991, páginas 14 a 16.

- CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Régimen fiscal comparado europeo sobre Fundaciones", Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE). Documentos, número 49, 3º trimestre 1.992.

- CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO DEL. "Consideraciones sobre el regresivo régimen fiscal de las fundaciones en España". Impuestos, número 15-16, año 6, 1 y 15 de agosto de 1.990, páginas 21 a 35.

- CARBAJO VASCO, DOMINGO. "Instituciones privadas sin fines de lucro: características, tratamiento tributario y estadísticas". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía número 37, páginas 63 a 89.

- CASANOVAS RAMON, MONTSERRAT; GONZALO ANGULO, JOSE ANTONIO. "Valoración de Empresas No Lucrativas (Una aplicación del análisis coste-beneficio)". Congreso AECA, Valencia 1.981. Ponencia 2.

- CHANG, C.F. Y TUCKMAN, H.P. "Financial vulnerability and Attrition as Measures of Nonprofit Performance". Annals of Public and Coop. Economics. Volumen 62, 1.991, número 4, páginas 655 a 672.

- CHERNY, JULIUS; GORDON, ARLENE R.; HERSON, RICHARD J.L. Accounting - A Social Institution. A unified theory for the measurement of the profit and nonprofit sector. Quorum books. EE.UU. 1.992.

- CIRICI Y PELLICER, ALEJANDRO. "Fundaciones y futuro cultural". Temas Actuales de Fundaciones, número 6. Centro de Fundaciones, 1.982. Páginas 105 a 118.

- CRUZ AMOROS, MIGUEL. "Las entidades sin fin de lucro y la Hacienda". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía número 37, páginas 15 a 21.

- CRUZ AMOROS, MIGUEL. "Problemática tributaria de las entidades sin fin de lucro". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía número 37, páginas 33 a 40.

- CUBILLO VALVERDE, CARLOS. "La contabilidad como instrumento para la gestión de las Fundaciones." Temas actuales de Fundaciones, número 6. Centro de Fundaciones, 1.982. Páginas 35 a 46.

- DAVIDSON, SIDNEY Y WEIL, ROMAN L. Manual de contabilidad de costos (Handbook of cost accounting) McGraw-Hill de Mexico, S.A., 1.983.

- DELOITTE, HASKING & SELES. "El concepto de importancia relativa", Revista Española de Financiación y Contabilidad, volumen XIII, número 45, septiembre - diciembre 1.984.

- DIEZ HOCHLEITNER, RICARDO. "Razón de ser de las fundaciones privadas en la sociedad moderna". SITUACION 1.989/4: Fundaciones. Banco de Bilbao Vizcaya, páginas 7 a 12.

- DRUCKER, PETER F. "Qué se puede aprender de las organizaciones altruistas". Harvard-Deusto Business Review. 1º trimestre 1.990, páginas 19 a 26. Traducción del artículo titulado "What Business Can Learn from Nonprofits". Harvard Business Review, July-August 1.989, páginas 88 a 93.

- DRUCKER, PETER F. Managing the Non-Profit Organization. Practices and Principles. Butterworth-Heinemann Ltd, 1.990.

- ESCUDERO, JAVIER. "Reforma del régimen fiscal de las Fundaciones benéficas y Asociaciones de utilidad pública. El precedente del proyecto de Ley de Mecenazgo". Gaceta Fiscal, número 100 (bis), junio 1.992. Páginas 35 a 48.

- FABRA VALLE, GERMAN. Formularios de sociedades civiles, comunidades, asociaciones, corporaciones, fundaciones y cooperativas. Neo ediciones, S.A. 1.993.

- FASB. Financial Accounting Series. Statement of Financial Accounting Standards nº 93. Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations. NO. 047, august 1.987.

- FASB. Financial Accounting Series. Statement of Financial Accounting Standards nº 99. Deferral of the Effective Date of Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations. An amendment of FASB Statement nº 93. NO. 068, september 1.988.

- FASB. Financial Accounting Series. Statement of Financial Accounting Standards nº 117. Financial Statements of Not-for-Profit Organizations. NO. 127-B, june 1.993.

- FERNANDEZ FERNANDEZ, JOSE MIGUEL. "El dilema acerca de los principios contables para las organizaciones que no son de negocios". Actualidad financiera, número 41, semana 2-8, noviembre 1.987, páginas 2.029 a 2.036.

- FERRI, UMBERTO. Segunda sesión del seminario internacional sobre "Las Fundaciones españolas y su participación en programas de cooperación internacional de desarrollo". Madrid, 27 de marzo de 1.990. Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE), número 40, 2º trimestre de 1.990.

- FREYD, WILLIAM P. "Preparation and Requirements for Successful Fund-Raising". Recogido en el libro The Nonprofit Organization Handbook, Tracy D. Connors, 2ª edición. McGraw-Hill Book Company, 1.988. Páginas 23.1 a 23.5.

- GARCIA VALDERRAMA, TERESA. "Medidas de eficacia y eficiencia en organizaciones sin ánimo de lucro: importancia de los indicadores". Actualidad Financiera, número 11, semana 15 al 21 de marzo de 1.993. Páginas C-73 a C-83.

- GARONZIK, ELAN. "Las Fundaciones en los Estados Unidos de Norteamérica (y III)". Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE), número 45, 3º trimestre de 1.991.



- GARRIGUES Y DIAZ-CANABATE, ANTONIO. "La fundación como una empresa de promoción y prestación de servicios". Temas actuales de fundaciones número 6. Centro de Fundaciones, 1.982, páginas 9 a 22.

- GUIJARRO ZUBIZARRETA, FRANCISCO. "Hacia una proposición de régimen fiscal en España de cara a 1.993". VIII Jornadas sobre horizonte fiscal de las Fundaciones. Boletín centro de Fundaciones (ADENLE), número 40, 2º trimestre de 1.990.

- GUTIERREZ VIDAL, MANUEL. "Diagnóstico estructural de organizaciones públicas y no lucrativas". Travesía. Universidad Autónoma de Baja California, número 16, páginas 4 a 10.

- HENKE, EMERSON O. Introduction to Nonprofit Organization Accounting. 4ª Edición. College Division. South-Western Publishing Co, 1.992.

- HERZLINGER, REGINA E. AND SHERMAN, H. DAVID. "Advantages of fund accounting in 'nonprofits' ". Harvard Business Review, may-june 1.980, páginas 94 a 105.

- HICKS, JOHN R. "Industrialización y cambio técnico". Revista de Economía, número 3, 1.989.

- HODSON, H.V. "Evolución histórica y realidad actual de las Fundaciones en el mundo". Documentos Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE) número 47, 1º trimestre de 1.992.

- HONDIUS, FRITS W. "La Ley sobre Fundaciones en Europa y su tratamiento fiscal". Fundaciones. Situación 1989/4. Banco Bilbao Vizcaya, páginas 82 a 107.

- HORTON SMITH, DAVID; BALDWIN, BURT R.; WHITE, EUGENE D. "The Nonprofit Sector". Recogido en el libro The Nonprofit Organization Handbook, Tracy D. Connors, 2ª edición. McGraw-Hill Book Company, 1.988. Páginas 1.3 a 1.15.

- JOSEPH, JIM. "Modalidades y alcance de las fundaciones en los EE.UU." Situación 1.989/4. Fundaciones. Banco Bilbao Vizcaya, páginas 32 a 43.

- JUAN PEÑALOSA, JOSE LUIS DE. "Fiscalidad de las Fundaciones en el horizonte del 92". VIII Jornadas sobre Horizonte fiscal de las Fundaciones. Boletín del Centro de Fundaciones (ADENLE), número 40, 2º trimestre de 1.990.

- KNAPP, MARTIN y KENDALL, JEREMY. "Problemas de política pública en el sector voluntario del Reino Unido en los años 90". Economistas. Colegio de Madrid. Número 51, octubre-noviembre 1.991. páginas 12 a 27.

- LAINEZ URRUTIKOETXEA, FRANCISCO. "Las organizaciones no lucrativas y su dirección económica. Un planteamiento introductorio", Primer congreso de Economía y de Economistas de España, Barcelona 1.982, páginas 244 a 251.

- LIESEN, KLAUS; NIEMEYER, HORST; SCHINDLER, AMBROS. "Las Fundaciones en Alemania". Documento, Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE), número 42, 4º trimestre de 1990.

- LOZANO IRUESTE, JOSE Mª. Introducción a la teoría del presupuesto. Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 1.983.

- MARTINEZ LAFUENTE, ANTONIO. "Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones". Encuentro sobre entidades sin fines de lucro; ponencias e intervenciones. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía número 37, páginas 23 a 32.

- MILANI, KEN. "Financial Management and Budgeting". Recogido en el libro The Nonprofit Organization Handbook, Tracy D. Connors, 2ª edición. McGraw-Hill Book Company, 1.988. Páginas 47.1 a 47.21.

- MONTSERRAT, JULIA. "Hacia una teoría económica del Tercer Sector: una primera aproximación". Economistas. Colegio de Economistas de Madrid, número 51, octubre-noviembre 1.991, páginas 48 a 54.

- OLIVER Y TRUJILLO, ALEJANDRO. "Contabilidad de los entes sin ánimo de lucro". Técnica Contable, Tomo XXX, 1.978, páginas 413 a 468.

- ORTEGA MARTINEZ, ENRIQUE. "El marketing en el sector público y en las instituciones no lucrativas". ESIC-MARKET. Enero-Abril 1.977. Volumen 22, páginas 15 a 27.

- PECES-BARBA, GREGORIO; QUADRA SALCEDO, TOMAS; MOHEDANO, JOSE M<sup>a</sup>; GONZALEZ, PEDRO. Sobre las libertades políticas en el estado español. Fernando Torres-Editor. Valencia, 1.977.

- PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS. "Hacia un modelo de acuerdo multilateral y europeo en que se consagre el principio de no discriminación". VIII Jornadas sobre el horizonte fiscal de las Fundaciones. Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE), número 40, 2º trimestre de 1.990.

- PEREZ DIAZ, VICTOR. "Lugar de las fundaciones en una sociedad civil". Seminario hacia una nueva ley de Fundaciones, UIMP, Santander 1 a 5 julio 1.991. Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE), número 46, 4º trimestre de 1.991.

- PIÑAR MAÑAS, JOSE LUIS. "Las fundaciones en el marco constitucional". Seminario hacia una nueva ley de Fundaciones. UIMP, Santander, 1 a 5 de julio de 1.991. Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE), número 46, 4º trimestre de 1.991.

- PRADA GONZALEZ, JOSE M<sup>a</sup> DE. "Las fundaciones hoy y mañana: fines, constitución y extinción". Seminario Hacia una Nueva Ley de Fundaciones. UIMP, Santander, 1 a 5 julio 1.991. Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE), número 46, 4º trimestre de 1.991.

- RENZ, LOREN; FECZKO, MARGARET. "Las fundaciones en los EE.UU.de Norteamérica (I)". Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE) número 43, 1º trimestre de 1.991.

- RENZ, LOREN; FECZKO, MARGARET. "Las fundaciones en los EE.UU.de Norteamérica (II)". Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE) número 44, 2º trimestre de 1.991.

- RIGGS, HENRY E. Contabilidad. Título original: Accounting: A Survey. Ed. McGraw Hill 1.981. Edición México 1.983.

- ROMERO MORENO, JOSE MANUEL. "Reflexiones sobre las propuestas de Ley de Fundaciones". Economistas. Colegio de Economistas de Madrid. Número 51, octubre-noviembre 1.991. Páginas 76 a 87.

- SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Las bases legales de las fundaciones y su situación en España", Situación 1989/4: Fundaciones. Banco Bilbao Vizcaya, páginas 54 a 67.

- SAENZ DE MIERA, ANTONIO. "Panorama de las Fundaciones en España". Seminario Hacia una Nueva Ley de Fundaciones, UIMP, Santander 1 a 5 julio 1.991. Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE) número 46, 4º trimestre de 1.991.

- SAENZ DE MIERA, ANTONIO. Presentación de las VIII jornadas sobre Horizonte Fiscal de las Fundaciones 1990-92. Madrid, 4 abril 1.990. Boletín de Centro de Fundaciones (ADENLE), número 40, 2º trimestre de 1.990.

- SALAMON, LESTER M. "El sector no lucrativo en los Estados Unidos de América: una introducción". Economistas. Colegio de Economistas de Madrid. Número 51, octubre-noviembre 1.991. páginas 6 a 11.

- SANCHEZ ARROYO, GIL. Contabilidad de los entes sin ánimo de lucro. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda, 1.990.

- SANCHEZ ARROYO, GIL. "Contabilidad y auditoría en las fundaciones". Actualidad Financiera, número 42, 15-21 noviembre 1.993. Páginas C-563 a C- 597.

- SANCHEZ PINILLA, FEDERICO. "Situación, innovaciones y expectativas tributarias en la legislación fiscal española 1.989/90". VIII Jornadas sobre Horizonte Fiscal de las Fundaciones. Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE) número 40, 2º trimestre de 1.990.

- SCHIFF, JERALD Y WEINSBROD, BURTON. "Competition between for-profit and nonprofit organizations in commercial markets". Annals of Public and Coop. Economics, volumen 62, 1.991, número 4, páginas 619 a 640.

- SCHINDLER-RAINMAN, EVA. "Trends and Changes Affecting the Volunteer World". Recogido en el libro The Nonprofit Organization Handbook, Tracy D. Connors, 2ª edición. McGraw-Hill Book Company, 1.988. Páginas 16.3 a 16.6.

- SEGURA, JULIO. "Economía y cambio técnico". Revista de Economía, número 3, 1.989.

- SERRA MARTIN, ALBERT. "La gestión en el sector no lucrativo". Revista de Economía, número 4, 1.990, páginas 74 a 78.

- SKLOOT, EDWARD. "Should not-for-profits go into business?" Harvard Business Review, january-february, 1.983. Páginas 20 a 26.

- STONE, SHEPARD. "Las fundaciones en occidente". Situación 1.989/4: Fundaciones. Banco Bilbao Vizcaya, páginas 13 a 20.

- SWANSON, G. A. AND GARDNER, JOHN C. "Not-for-profit Accounting and Auditing in the Early Eighteenth Century: Some Archival Evidence". The Accounting Review, volumen LXIII, número 3, july 1.988, páginas 436 a 447.

- TORRES PRADAS, LOURDES. "Entidades no lucrativas en el sector público". Técnica contable, número 491, noviembre 1.989. Páginas 471 a 476.

- VATTER, WILLIAM J. "State of the Art -Non-Business Accounting". The Accounting Review, vol. LIV, nº 3, july, 1.979. Páginas 574 a 584.

- VILLAGRAN VILLOTA, ALVARO. Clausura del Primer Encuentro de las Fundaciones de Andalucía. Sevilla, 15 mayo 1.990. Boletín Centro de Fundaciones (ADENLE) número 40, 2º trimestre de 1.990.

- WEINSTEIN, EDWARD A. "Forging nonprofit accounting principles". Seidler, Lee J., editor. The accounting review, volumen LIII, número 4, october 1.978, páginas 1.005 a 1.017.

- WEINSTEIN, EDWARD A. "Forging nonprofit accounting principles. An update". The Accounting Review. Volumen LV, número 4, october 1.980, páginas 685 a 691.

- WELLING, WILLEN H. "Modalidades y alcance de las fundaciones en Europa". Situación 1.989/4: Fundaciones. Banco Bilbao Vizcaya. páginas 21-31.

- YOUNG, DAVID W. "Nonprofit need surplus too". Harvard Business Review, january-february 1.982, páginas 124 a 131.

- YUSTE GRIJALBA, JOSE LUIS; CAMPO ARBULO, JOSE ANTONIO  
DEL. "Apuntes históricos sobre fundaciones en España". Situación  
1.989/4: Fundaciones. Banco Bilbao Vizcaya. páginas 44 a 54.

## NORMATIVA LEGAL UTILIZADA:

- CONVENCION Europea para el Reconocimiento de la Personalidad Jurídica de las Organizaciones Internacionales no Gubernamentales. Consejo de Europa nº 124, Strasbourg, 24 abril 1.986.
- Ley 5/1.990 de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria (procedente del Real Decreto Legislativo 7/1.989 de 29 de diciembre).
- Ley 16/1.985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español.
- LEY 29/1.987 de 18 diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Ley 13/1.988, de 25 de mayo, al Comité Organizador Olímpico Barcelona 1.992 y al Comité Organizador Olímpico Barcelona 1.992, Sociedad Anónima.
- Ley 39/1.988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
- Ley 6/1.991 de 11 de marzo, por la que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas y se dispone el comienzo de su aplicación el 1 de enero de 1.992.
- Ley 12/1.991 de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
- Ley 17/1.991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes.
- Ley 18/1.991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 21/1.993 de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.994.

- Real Decreto-Ley 4/1.990, de 28 de septiembre, por el que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas, y se dispone el comienzo de su aplicación el 1 de enero de 1.992.

- Real Decreto-Ley 5/1.990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes.

- Real Decreto 1.643/1.990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

- REAL DECRETO LEGISLATIVO 3.050/1.980 de 30 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Real Decreto de 6 de octubre de 1.888, mandando se publique el Código Civil en la Gaceta de Madrid.

Además se han tenido en cuenta las modificaciones al mismo, recogidas en la edición duodécima, preparada por José Antonio Pajares Giménez, para Civitas.

- REAL DECRETO 860/1.980 de 28 de marzo, por el que se dictan normas para el cumplimiento de determinadas obligaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

- R.D. 3.494/1.981 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- REAL DECRETO 2.361/1.982, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

- REAL DECRETO 2.028/1.985, de 30 octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- REAL DECRETO 1.041/1.990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

- Real Decreto 1.841/1.991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias.



- Orden de 27 de diciembre de 1.990, por la que se desarrollan determinadas cuestiones previstas en el Real Decreto 1.041/1.990 de 27 de julio, que regula las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

- ACUERDO de 10 de octubre de 1.980 (Asuntos exteriores) acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesiásticas elaborado por la comisión técnica iglesia-estado español, en cumplimiento del acuerdo sobre asuntos económicos entre España y la Santa Sede de 3 de enero de 1.979.

- Ley nº 87-571 de 23 de julio de 1.987 sobre el mecenazgo y el patrocinio. Revue Francaise de Comptabilité, diciembre 1.988.

UNIVERSIDADE DA CORUÑA  
Servicio de Bibliotecas



1700744506